

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Päivi Jussila

**KUNTAPALAUTUS SUOMESSA, RUOTSISSA JA
TANSKASSA**

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2018

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

JUSSILA PÄIVI: Kuntapalautus Suomessa, Ruotsissa ja Tanskassa

Pro gradu –tutkielma, 91 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2018

Tutkielman aiheena on arvonlisäveron kuntapalautusjärjestelmä Suomessa, Ruotsissa ja Tanskassa. Tutkimusmetodeina on käytetty oikeusdogmatiikkaa maakohtaisten järjestelmien kuvaamisessa ja oikeusvertailua maiden kuntapalautusjärjestelmien keskinäisessä vertailussa. Arvonlisäverotus on EU:ssa pitkälle harmonisoitua, mutta EU:n arvonlisäverodirektiivi ei sisällä määräyksiä kuntapalautuksesta, vaan kunnille ja Ruotsin maakäräjille ja Tanskan alueille myönnetty palautusoikeus arvonlisäverottoman toiminnan hankinnoista on kansalliseen harkintaan perustuvaa sääntelyä, jonka tarkoituksena on lieventää arvonlisäverodirektiivin verovapaussäännösten aiheuttamia kilpailuneutraalisuusongelmia julkisen sektorin oman tuotannon ja yksityisten palveluntarjoajien välillä. Suomessa, Ruotsissa ja Tanskassa on käytössä kaksi eri kuntapalautusmekanismia. Arvonlisäverottoman toiminnan arvonlisäverollisten hankintojen vero oikeuttaa palautukseen kaikissa kolmessa maassa. Suomessa ja Ruotsissa kunnat ja Ruotsissa myös maakäräjät saavat palautusta kaikista arvonlisäverottoman toiminnan hankinnoista ja Tanskassakin palautuksen toimialarajoitukset koskevat vain joukkoliikennettä ja vapaa-kuntakokeilua. Arvonlisäverottoman toiminnan arvonlisäverottomiin hankintoihin sisältyvän piilevän veron korvaamiseksi kaikissa kolmessa maassa on käytössä laskennallinen palautus. Suomessa laskennallinen palautus koskee terveyden- ja sairaanhoitoa ja sosiaalihuoltoa, Ruotsissa näiden lisäksi myös koulutusta. Tanskan laskennallinen palautus kattaa terveyden- ja sairaanhoidon, sosiaalihuollon ja koulutuksen lisäksi myös liikunta- ja kulttuuripalvelut. Suomen laskennallinen palautus on viisi prosenttia. Ruotsissa laskennallinen korvaus on pääsääntöisesti kuusi prosenttia, mutta kunnat voivat valita sen sijaan hallinnollisesti työläämmän 18/5-korvauksen, jossa korvaus tilakustannuksista on 18 prosenttia ja muista 5 prosenttia. Sosiaalihuollon asumiskustannuksista korvaus on 18 prosenttia. Tanskassa on käytössä monille eri alatoimialoille erikseen laskettuja palautuskertoimia, joiden lisäksi tilakustannuksille on määritetty oma palautuskertoimensa. Tanskan laskennallisten palautusten voi olettaa vastaavan piilevän veron todellista osuutta parhaimmin, mutta järjestelmä on hallinnollisesti raskas. Suomen järjestelmä on yksinkertaisin ja sen säännösten sisältyminen arvonlisäverolakiin mahdollistaa arvonlisäverotuksen logiikan seuraamisen ilman, että kuntapalautussäännöksiä tarvitsisi päivittää. Ruotsissa ja Tanskassa kuntapalautusta säännellään erityislaeissa, minkä vuoksi säännöksiä pitää täydentää arvonlisäverolainsäädännön kehittyessä.

1 Sisällysluettelo

Lähteet	i
Oikeustapaukset.....	viii
Lyhenteet	ix
1. Johdanto.....	1
1.1 Tutkimusaiheen kuvaus	1
1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajausta	3
1.3 Tutkimusmetodi ja keskeiset lähteet.....	4
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	4
1.5 Keskeiset käsitteet.....	5
2 Kuntapalautuksen yhteys EU-säännöksiin	7
2.1 Arvonlisäverosta vapautettu toiminta	7
2.2 Kuntapalautus EU:n valtiontukisäännöksiä valossa	10
3 Kuntapalautus Suomessa	13
3.1 Kuntapalautusjärjestelmän taustaa.....	13
3.2 Kunnan arvonlisäveroton toiminta.....	14
3.2.1 Arvonlisäverottomuuden lähtökohdista.....	14
3.2.2 Terveysten- ja sairaanhoito	16
3.2.3 Sosiaalihuolto	19
3.3 Palautus arvonlisäverollisista hankinnoista	21
3.4 Laskennallinen palautus arvonlisäverottomista hankinnoista.....	28
3.5 Kuntapalautuksen hallinnollisesta yksinkertaisuudesta.....	31
3.6 Kuntapalautus kilpailuneutraalisuuden toteuttajana	33
3.7 Kilpailuneutraalisuus SOTE- ja maakuntauudistuksen toteuduttua	42
4 Kuntakorvaus Ruotsissa	45
4.1 Kuntakorvausjärjestelmän taustaa	45
4.2 Korvaus hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta	46
4.3 Laskennallinen korvaus piilevästä arvonlisäverosta.....	51
4.3.1 Laskennallisen korvauksen piirissä olevat toimialat	51
4.3.2 Laskennallisen korvauksen määrä	53
4.4 Muut soveltamissäännökset	55
4.5 Kuntakorvauksen hallinnollisesta yksinkertaisuudesta ja ennakoitavuudesta ..	56
4.6 Kuntakorvaus kilpailuneutraalisuuden toteuttajana.....	58
5 Kuntapalautus Tanskassa.....	65

5.1	Kuntapalautusjärjestelmän taustaa.....	65
5.2	Kuntapalautuksen soveltamissäännökset.....	67
5.3	Palautus hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta	71
5.4	Laskennallinen palautus piilevästä arvonlisäverosta	72
5.5	Kuntapalautuksen hallinnollisesta yksinkertaisuudesta.....	77
5.6	Kuntapalautus kilpailuneutraalisuuden toteuttajana	79
6	Palautusjärjestelmien vertailua ja arviointia.....	81
6.1	Soveltamisala	81
6.2	Tekninen ratkaisu ja korvaustaso.....	82
6.3	Kilpailuneutraalisuus, yksinkertaisuus, ennakoitavuus	84
6.4	Kuntapalautuksen suhde verolainsäädäntöön	86
6.5	Koetut ongelmat, tehdyt muutokset, muutosehdotukset	87
6.6	Kilpailuneutraalisuus SOTE- ja maakuntaudistuksessa	90

Lähteet

Alkio 2016

Alkio, Mikko: Valtiontuet. 2. uudistettu painos. Talentum Pro 2016.

Copenhagen Economics 2013

VAT in the public sector and exemptions in the public interest. Final report for TAXUD/2011/De/334. 10 January, 2013. Osoitteesta:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_public_sector_exemptions_en.pdf (9.2.2018)

Euroopan komissio 2014

Luonnos: Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä

http://ec.europa.eu/competition/consultations/2014_state_aid_notion/draft_guidance_fi.pdf (21.02.2018)

EYVL 2000

Euroopan Yhteisön Virallinen Lehti C 225, 8.8.2000. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=uriserv:OJ.CE.2000.225.01.0211.01.FIN&toc=OJ:C:2000:225E:TOC> (21.02.2018)

Finansdepartementet 2016

Ändrad rätt till ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner. Stockholm 2016. Osoitteesta:

<https://www.regeringen.se/contentassets/1c3b971dace745f0aec433611aab5486/andrad-ratt-till-ersattning-for-viss-mervardesskatt-for-kommuner> (26.1.2018)

Forslag til Lov om frikommuner 2012

Forslag til Lov om frikommuner. Fremsat den 25. april 2012 af økonomi- og indenrigsministeren (Margrethe Vestager). 2011/1 LSF 168. Osoitteesta:

<https://www.retsinformation.dk/pdfPrint.aspx?id=141583> (05.03.2018)

HE 88/1993

Hallituksen esitys eduskunnalle arvonlisäverolaiksi.

HE 130/2001

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi arvonnäisäveron palautusten takaisinperinnästä kunnilta annetun lain kumoamisesta sekä arvonnäisäverolain, verontilityslain ja tuloverolain 124 §:n muuttamisesta

HE 15/2017

Hallituksen esitys eduskunnalle maakuntien perustamista ja sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämisen uudistusta koskevaksi lainsäädännöksi sekä Euroopan paikallisen itsehallinnon peruskirjan 12 ja 13 artiklan mukaisen ilmoituksen antamiseksi.

Henkow 2017

Henkow, Oscar: Begreppet ”skälig grund” i 8 kap. 13 § ML. Skattenytt 2017, s. 720–737. Osoitteesta http://skattenytt.se/wp-content/uploads/2017/11/SN2017nr11_A2_Henkow.pdf (05.03.2018)

Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006a

Budget- og regnskabssystem for regioner. Osoitteesta: <https://budregn.oim.dk/media/16297/21.pdf> (7.2.2018)

Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006b

Höringssvar til lovforslag om konkurrencemæssig ligestilling mellem kommuners og regioners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til udgifter merværdiafgift (momsudligningsordningen) samt om momsfondet. Kommunaludvalget L192 – Bilag 2. 27.3.2006. Osoitteesta: <http://www.ft.dk/samling/20051/lovforslag/L192/bilag/2/263173.pdf> (7.3.2018)

Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006c

Notat om indkomne høringssvar vedrørende udkast til forslag til konkurrencemæssig ligestilling mellem kommuners og regioners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til udgifter merværdiafgift m.v. samt om momsfondet. Kommunaludvalget L192 – Bilag 1. 30.3.2006. Osoitteesta: <http://www.ft.dk/samling/20051/lovforslag/L192/bilag/1/263053.pdf> (10.2.2018)

Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2010

Orientering om ændring af momsrefusionsbekendtgørelsens § 6 som følge af SKATs nye regler vedrørende salg af nye bygninger og byggegrunde mv. 1.12.2010. Osoitteesta:

<https://budregn.oim.dk/media/15427/orienteringsskrivelse-af-1-december-2010.pdf> (10.2.2018)

Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2011

Orientering om ændringer i bekendtgørelsen for momsrefusionsordningen for kommuner og regioner. 3.3.2011. Osoitteesta:

<https://oim.dk/media/17141/orientering-om-aendring-i-bekendtgørelsen-for-momsrefusionsordningen-for-kommuner-og-regioner.pdf> (05.03.2018)

Lagrådsremiss 2016

Ändrad rätt till ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund. Stockholm 25.8.2016. Osoitteesta:

<http://www.regeringskansliet.se/4a52ad/contentassets/f0940407604a42adae6a5688c6fb51ba/andrad-ratt-till-ersattning-for-viss-mervardesskatt-for-kommuner-landsting-kommunalforbund-och-samordningsforbund> (26.1.2018)

Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001

Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 3/2001. Työryhmämuistioita.

ISBN 951-804-192-X. ISSN 0788-6322. Osoitteesta: <http://vm.fi/dms-portlet/document/0/395130> (27.2.2018)

Lith 2008

Lith, Pekka: Sosiaali- ja terveystalvelujen markkinat. Muistio yksityisiin sosiaali- ja terveystalveluihin liittyvästä piilevästä arvonlisäverosta. Helsinki 23.08.2008.

Osoitteesta:

http://www.lpy.fi/files/kumppania/lpy_doc/Piileva_alv_28.3.2008.pdf
(26.1.2018)

Regeringskansliet 2015

Indelning och uppgifter i kommuner och landsting. Osoitteesta:

<http://www.regeringen.se/artiklar/2015/05/indelning-och-uppgifter-i-kommuner-och-landsting/> (02.04.2018).

Regeringens Proposition 2008/09:30

Förslag till ändringar i ersättningssystemet för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. Stockholm 25.9.2008. Osoitteesta:

<http://www.regeringen.se/49bb05/contentassets/1d405541dc4946ab846bf04c9a71a6d1/--forslag-till-andringar-i-ersattningssystemet-for-viss-mervardesskatt-for-kommuner-och-landsting-prop.-20080930> (26.1.2018)

Regeringens skrivelse 2013/14:88

Riksrevisionens rapport om skattekontroll i statliga myndigheter och kommuner. Stockholm 20.2.2014. Osoitteesta:

<http://www.regeringen.se/49bb37/contentassets/367feab363a5467aab8c2c5c718dfafe/riksrevisionens-rapport-om-skattekontroll-i-statliga-myndigheter-och-kommuner-skr.-20131488> (26.1.2018)

Skatteförvaltningen 2018

Den juridiske vejledning 2018–1. Osoitteesta:

<http://www.skat.dk/skat.aspx?oid=1946948> (7.2.2018)

Skatteverket 2010

Skatteverkets ställningstagande om underlag för ersättning. 9.3.2010. Dnr: 131 157069-10/111. Osoitteesta:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/2146.html?date=2010-03-09&q=Underlag+f%C3%B6r+ers%C3%A4ttning+f%C3%B6r+ing%C3%A5ende+skatt+f%C3%B6r+kommuner+och+landsting> (26.1.2018)

Skolverket 2014

Privata aktörer inom förskola och skola. En nationell kartläggning av enskilda huvudmän och ägare. Rapport 410. Stockholm 2014. Osoitteesta:

https://www.skolverket.se/om-skolverket/publikationer/visa-enskild-publikation?_xurl=http%3A%2F%2Fwww5.skolverket.se%2Fwtpub%2Fws%2Fskolbok%2Fwpubext%2Ftrycksak%2FRecord%3Fk%3D3307

(05.03.2018)

SOU 2015:93

Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt. Slutbetänkande av Utredningen för översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt. Stockholm 2015. Osoitteesta: <http://www.regeringen.se/4aa971/contentassets/eb21c2ec332a4c7c8de1f60554c46c21/oversyn-av-ersattning-till-kommuner-och-landsting-for-s.k.-dold-mervardesskatt-sou-201593> (26.1.2018)

Suorto 2012

Suorto, Annika: Arvonlisävero-opas kunnille ja kuntayhtymille. 4. uud. p. Kuntaliitto, 2012.

Svenskt Näringsliv 2014

Svenskt Näringslivs svar på EU-kommissionens konsultation "Översyn av befintlig lagstiftning om mervärdesskatt för offentliga organ och undantag av hänsyn till allmänintresset". 24.4.2014. Osoitteesta: https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/skrivelse-82-2014-sv_587680.html/binary/Skrivelse%2082-2014%20Sv (26.1.2018)

Svenskt Näringsliv 2016

Remissvar - Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold moms (SOU 2015:93, SOU 2014:78). Stockholm 2.5.2016. Osoitteesta: https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/remissvar-16-2016pdf_646942.html/BINARY/Remissvar%2016-2016.pdf (26.1.2018)

Verohallinto 2011

Verohallinnon ohje 14.11.2011. Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. Dnro 604/40/2011.

Verohallinto 2015

Verohallinnon ohje 8.5.2015. Terveysten- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus. Dnro A196/200/2014.

Verohallinto 2016

Verohallinnon ohje 21.12.2016. Kuntien ja kuntayhtymien arvonlisäverotusohje. Dnro A94/200/2016.

Verohallinto 2018

KHO: Arvonlisäverottomien terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen edelleen myynti arvonlisäverotonta. Verohallinnon tiedote, 29.1.2018. Osoitteesta: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/uutiset/uutiset/2018/kho-arvonlis%C3%A4verottomien-terveyden--ja-sairaanhoitopalvelujen-edelleen-myynti-arvonlis%C3%A4verotonta/ (02.04.2018)

Vårdföretagarna 2016

Betänkandet Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s k dold mervärdesskatt (SOU 2015:93). 29.4.2016. Osoitteesta: [https://www.vardforetagarna.se/fakta-och-debatt/remisser/ersattning-for-s-k-dold-mervardesskatt-vid-upphandling-av-luftburen-ambulanssjukvard-\(sou-20141-78\)-och-oversyn-av-ersattning-till-kommuner-och-landsting-for-s-k-dold-mervardesskatt-\(sou-2015-93\)](https://www.vardforetagarna.se/fakta-och-debatt/remisser/ersattning-for-s-k-dold-mervardesskatt-vid-upphandling-av-luftburen-ambulanssjukvard-(sou-20141-78)-och-oversyn-av-ersattning-till-kommuner-och-landsting-for-s-k-dold-mervardesskatt-(sou-2015-93)) (9.2.2018)

Äärilä – Koski 2007

Äärilä, Leena – Koski, Maaria: Terveyden- ja sairaanhoito- sekä sosiaalipalvelu-alaan liittyviä arvonlisävero-ongelmia. 2007. Osoitteesta: <http://docplayer.fi/616168-Palvelusetelien-kayttoon-liittyvat-arvonlisavero-ongelmat.html> (26.1.2018)

Äärilä ym. 2017

Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka: Arvonlisäverotus käytännössä. 11., uudistettu painos. Alma Talent, Lakimiesliiton kustannus 2017.

Økonomi- og Indenrigsministeriet 2016

Budget- og regnskabssystem for kommuner. Osoitteesta: <https://budregn.oim.dk/media/15239/21.pdf> (26.1.2018)

Økonomi- og Indenrigsministeriet 2017

Modtagne høringssvar ved høring over udkast til ny momsrefusionsbekendtgørelse. Sagsnr. 2017 – 3538. Doknr. 504975. Osoitteesta: <https://oim.dk/media/18951/modtagne-hoeringssvar.pdf> (26.01.2018)

Økonomi- og Indenrigsministeriet 2018

Kommunernes og regionernes opgaver. Osoitteesta:

<https://oim.dk/arbejdsmraader/kommunal-og-regionaloekonomi/kommunale-opgaver-og-struktur/kommunernes-og-regionernes-opgaver/> (02.04.2018)

Oikeustapaukset

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1996-B-574

KHO 21.06.1999 T 1652

KHO 3.11.2000 T 2779

KHO 2008:68

KHO 2009:42

KHO 2013:40

KHO 2014: 67

KHO 2016:101

KHO 2017:29

KHO 2017:192

KHO 2017:193

KHO 2018:14

Keskusverolautakunta

KVL 80/2002

KVL 5/2013

KVL 10/2016

KVL 49/2017 (ei lainvoimainen)

Euroopan Unionin tuomioistuin

C-180/98 Pavlov (ECLI:EU:C:2000:428)

C-156/98 Saksa (ECLI:EU:C:2000:467)

C-45/01 Dornier (ECLI:EU:C:2003:595)

C-594/13 'go fair' Zeitarbeit (ECLI:EU:C:2015:164)

Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)

HFD 2011 ref. 9

HFD 2014 ref. 18I

HFD 2015 not. 56

Lyhenteet

ALV	Arvonlisävero
Arvonlisäverodirektiivi	Neuvoston direktiivi 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä
AVL	Arvonlisäverolaki 1501/1993
EU	Euroopan unioni
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen (Ruotsi)
HVB	Hem för vård och boende (Ruotsi)
LEMK	Lag (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund
KHO	Korkein hallinto-oikeus
LSS	Lag (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade (Ruotsi)
ML	Mervärdesskattelag (1994:200) (Ruotsi)
SFS	Svensk Författningssamling (Ruotsi)
SKL	Sveriges Kommuner och Landsting (Ruotsi)
SoL	Socialtjänstlag (2001:453) (Ruotsi)
T	Taltio

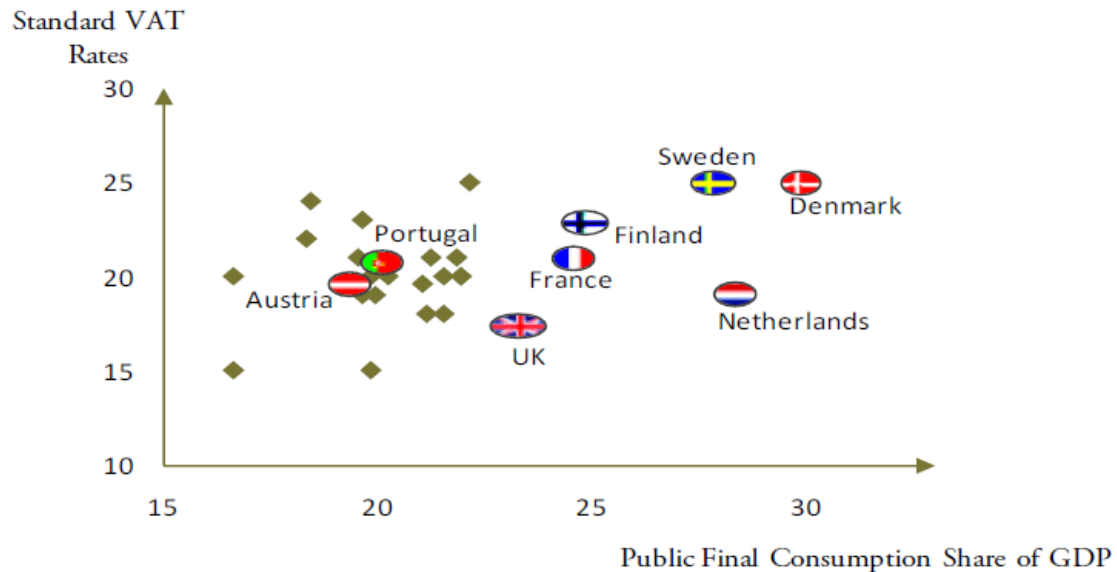
1. Johdanto

1.1 Tutkimusaiheen kuvaus

Tutkimuksen aiheena on arvonlisäveron kuntapalautusjärjestelmä Suomessa, Ruotsissa ja Tanskassa. Arvonlisäverotus on EU:ssa pitkälle harmonisoitua. EU:n arvonlisäverodirektiivi sitoo kaikkia jäsenmaita mutta jättää jonkin verran tilaa kansallisille ratkaisuille. Eri maiden tavassa implementoida direktiivin määräykset kansalliseen arvonlisäverolainsäädäntöön onkin eroja. Arvonlisäverodirektiivin tavoitteena on, ettei arvonlisäverotus vaikuttaisi vääristävästi tietyn alan eri toimijoiden keskinäiseen kilpailutilanteeseen, mutta julkishallinnon järjestämää toimintaa koskevat verovapaussäännökset antavat kunnille ja alueille sellaisen veroedun, jota yksityisillä toimijoilla ei ole. Arvonlisäverodirektiivi ei sisällä määräyksiä verovapaussäännösten aiheuttaman kilpailuvääristymän oikaisemiseksi, mutta se ei myöskään estä jäsenmaita luomasta vääristymää oikaisevia mekanismeja.

Alankomaissa, Isossa-Britanniassa, Itävallassa, Portugalissa, Ranskassa, Ruotsissa, Suomessa ja Tanskassa on käytössä palautusjärjestelmä, jossa neutraloidaan kuntien oman tuotannon veroetua arvonlisäverottomien palvelujen arvonlisäverollisissa hankinnoissa suhteessa ulkoisiin palveluntuottajiin. Kuten kuviosta 1 käy ilmi, useimpia näistä maista yhdistää julkisen kulutuksen suuri osuus bruttokansantuotteesta:¹

¹ Copenhagen Economics 2013, s. 31–32.



KUVIO 1. Julkisen sektorin osuus bruttokansantuotteesta ja yleinen arvonlisäverokanta maissa, joissa on käytössä verollisten hankintojen palautusjärjestelmä (Copenhagen Economics 2013, s. 32).

Näistä kahdeksasta maasta kolme – Suomi, Ruotsi ja Tanska – on päätenyt astetta kunnianhimoisempaan kuntapalautusjärjestelmään, jossa pyritään minimoimaan kilpailuvääristymää myös arvonlisäverottomissa hankinnoissa. Suomea, Ruotsia ja Tanskaa yhdistää sekä korkea yleinen arvonlisäverokanta että julkisen sektorin suuri koko. Näissä maissa kunnilla ja/tai alueilla on laaja järjestämisvastuu sosiaalihuollon, terveyden- ja sairaanhoidon sekä koulutuksen aloilla², joilla kunnat ja/tai alueet ovat siis paitsi palvelujen rahoittajia ja tilaajia usein myös yksi niiden tuottajista.

Suomessa on vireillä SOTE- ja maakuntaudistus, jossa sosiaali- ja terveydenpalvelujen järjestämisvastuu on tarkoitus siirtää kunnilta maakunnille. Ruotsin maakäräjät (landsting) vastaavat terveyden- ja sairaanhoidosta sekä 0–20-vuotiaiden hammashoidosta, kun taas kuntien vastuulla on muun muassa sosiaalihuolto ja esi-, perus- ja lukiokoulutus. Maakäräjiä on tällä hetkellä 20. Kunnat ja maakäräjät vastaavat yhdessä kunnallisen ja alueellisen liikenteen järjestämisestä.³ Tanskassa kunnat vastaavat muun

² Ks. esim. Suomi: Sosiaalihuoltolaki 3 luku, Terveydenhuoltolaki 1 luku 3 §, Ruotsi: Hälso- och sjukvårdslagen, Avdelning III, Avdelning IV, Socialtjänstlagen 12 luku, Tanska: Serviceloven 2 luku, Sundhedsloven 4 §.

³ Regeringskansliet 2015.

muassa perusterveydenhuollosta, kun taas viisi aluetta (regioner) vastaa sairaaloista, psykiatrisesta hoidosta ja yleisestä sairasturvajärjestelmästä. Kunnilla on sosiaalihuollon rahoitus- ja järjestämisvastuu, mutta tietyillä erityisalioilla alueet vastaavat sosiaalihuoltoa ja erityisopetusta tarjoavista laitoksista. Julkisen liikenteen järjestämisessä sekä kunnilla että alueilla on tehtäviä.⁴ Kuntien lisäksi Ruotsin maakäräjät ja Tanskan alueet saavat tarkoitukseltaan Suomen kuntapalautusta vastaavaa korvausta⁵.

Arvonlisäveron kuntapalautusjärjestelmällä on näissä maissa merkittävä rooli arvonlisäverottomuussäännösten kunnille tuoman kilpailuedun minimoimisessa ja muiden toimijoiden toimintaedellytysten varmistamisessa.

1.2 Tutkimusongelma ja tutkimuksen rajaus

Tutkimuksen tarkoituksena on vastata seuraaviin kysymyksiin:

Miten Suomi, Ruotsi ja Tanska ovat toteuttaneet arvonlisäveron kuntapalautusjärjestelmänsä ja miten toteutukset eroavat toisistaan?

Miten Suomen, Ruotsin ja Tanskan kuntapalautusjärjestelmät täyttävät niille asetetut tavoitteet?

Mitä haasteita luotuihin järjestelmiin liittyy?

Keskeisiä arvonlisäverolainsäädännölle asetettuja tavoitteita ovat kilpailuneutraalisuus ja hallinnollinen yksinkertaisuus, joten tutkimuksessa kiinnitetään erityistä huomiota näiden kriteerien täyttymiseen.

Kuntapalautuksen lähtökohtana on toiminnan arvonlisäverottomuus, joten käyn tutkimuksessa läpi kunnan toiminnan arvonlisäverottomuuden perusteet. Selostan myös arvonlisäverottomuuteen liittyviä, kuntapalautuksen soveltamisen kannalta keskeisiä rajanveto-ongelmia. Tämän tutkimuksen painopiste on kuitenkin itse kuntapalautus-

⁴ Økonomi- og Indenrigsministeriet 2018.

⁵ Käytän tässä työssä termiä Suomessa vakiintunutta käsitettä kuntapalautus yhteisnimityksenä kaikkien kolmen maan järjestelmille. Ruotsin järjestelmään viitatessani käytän kuitenkin palautuksen sijaan ruotsin termiä "ersättning" vastaavaa käännöstä "korvaus".

järjestelmissä ja niiden vertailussa, joten arvonlisäverottomuuden ehtojen ja niiden tulkintaongelmien tyhjentävä käsittely ei ole tässä yhteydessä mielekästä eikä tarpeellista.

1.3 Tutkimusmetodi ja keskeiset lähteet

Tutkimuksen tavoitteena on kuntapalautusjärjestelmien arviointi ja vertailu suhteessa niille asetettuihin tavoitteisiin ja suhteessa toisiinsa. Niinpä oikeusvertailu on luonteva valinta tutkimuksen metodiksi. Koska Suomen lainsäätäjien tulee SOTE- ja maakunta-uudistuksessa ottaa kantaa myös siihen, millaisin keinoin jatkossa oikaistaan arvonlisäverotuksen aiheuttamaa kilpailuvääristymää, tutkimuksellani on käytännön tiedonintressi: pyrin ymmärtämään, millaisia vahvuuksia ja heikkouksia nykyisillä palautusjärjestelmillä on suhteessa toisiinsa ja muihin vaihtoehtoihin.

Jotta eri maiden kuntapalautusjärjestelmiä voi järkevästi verrata, ne täytyy kuitenkin ensin kuvata omassa kontekstissaan. Oikeusdogmatiikka on siksi merkittävässä roolissa eri maiden järjestelmien esittelyssä. Suomen kuntapalautusjärjestelmän kuvauksessa käsitteelen arvonlisäverottoman toiminnan sääntelyä ja oikeustapauksia muita maita laajemmin. Koska kaikki tutkimuksen kohteena olevat maat ovat EU:n arvonlisäverojärjestelmän piirissä, turhan toiston välttämiseksi esittelen Ruotsin ja Tanskan arvonlisäverottomuussäännökset vain pääpiirteittäin.

Tutkimuksen keskeisimpiä lähteitä ovat Suomen, Ruotsin ja Tanskan kuntapalautusjärjestelmiä koskevat lait ja säännökset sekä näiden maiden arvonlisäverolainsäädäntö. Ruotsin ja Tanskan lakeihin viitatessani käytän lakien alkukielisiä nimiä ja lyhenteitä, mutta merkitsen lainkohdat muuten suomalaisen käytännön mukaisesti. Merkittävässä osassa Ruotsin järjestelmän toimivuuden arvioinnissa on Ruotsin Finansdepartementetin vuonna 2015 julkaisema selvitys ”Översyn av ersättning till kommuner och landsting för s.k. dold mervärdesskatt” ja eri intressiryhmien siihen liittyvät lausunnot.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkielman alussa määrittelen tutkimuksen keskeiset käsitteet, jotka ovat kilpailuneutraalisuus ja piilevä vero. Käsitteiden määrittelyn jälkeen käyn lyhyesti läpi kuntapalautuksen kannalta keskeisen EU:n lainsäädännön. EU:n arvonlisäverodirektiivi

muodostaa yhteisen lähtökohdan tutkimuksen kohdemaiden arvonlisäverolainsäädännölle ja sen arvonlisäverotonta toimintaa koskevat säännökset luovat perustan kilpailuvääristymälle, jota Suomen, Ruotsin ja Tanskan kuntapalautusjärjestelmät pyrkivät lievittämään. Koska kuntapalautuksessa siirtyy rahaa valtiolta ulkoisten toimijoiden kanssa osin kilpailutilanteessa toimiville kunnille ja alueille, käyn lyhyesti läpi EU:n valtiontukisäännösten asettamat rajat sille, millaista tukea valtiot voivat eri toimijoille antaa, ja arvioin kuntapalautusta valtiontukisäännösten valossa.

Maakohtaisissa järjestelmäkuvauksissa käsittelem Suomen arvonlisäverotonta toimintaa koskevia, kuntapalautuksen kannalta keskeisiä määräyksiä tarkemmin kuin Ruotsin ja Tanskan, joiden kohdalla mainitsen vain pääkohdat ja mahdolliset erot Suomeen. Kunkin maan kuntapalautusjärjestelmän kuvauksen yhteydessä arvioin järjestelmän toimivuutta hallinnollisen yksinkertaisuuden ja kilpailuneutraalisuuden näkökulmasta. Lisäksi nostan esiin järjestelmää kohtaan mahdollisesti esitettyä kritiikkiä ja muutosehdotuksia. Maakohtaisissa luvuissa nostan sopivissa kohdissa esiin olennaisia eroja tai yhtäläisyyksiä jo esiteltyjen maiden järjestelmiin. Kuvattuani eri maiden järjestelmät siirryn niiden kattavampaan vertailuun tutkimuksen lopussa.

1.5 Keskeiset käsitteet

Arvonlisäverojärjestelmän pääperiaatteisiin kuuluu *kilpailuneutraalisuus*. Kilpailuneutraalisuudella tarkoitetaan sitä, että arvonlisäverotuksen ei pitäisi vaikuttaa vääristävästi toisiaan korvaavia hyödykkeitä tuottavien taloudellisten toimijoiden keskinäiseen kilpailuasemaan markkinoilla. Jos verotus on epäneutraalia, se on omiaan aiheuttamaan kilpailuvääristymää, jossa samalla markkinasektorilla jo toimivat ovat arvonlisäverotuksellisista syistä kilpailullisesti eriarvoisessa asemassa. Vääristymä ei kuitenkaan ole käytännössä merkittävä, jos taloudellisten toimijoiden päätöksenteko valintatilanteessa perustuu muihin kuin verotuksellisiin tekijöihin.⁶

Verotus on *hankintaneutraalia*, kun hyödykkeiden tuottaminen itse ei ole verotuksellisista syistä edullisempaa kuin samanlaisten hyödykkeiden hankkiminen ulko-

⁶ Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, s. 11–12.

puolisilta⁷. Hankintaneutraalisuudessa on siis kyse kunnan tai yrityksen oman tuotannon ja ulkoisten alihankkijoiden välisestä kilpailuneutraalisuudesta. Kuntien tai yritysten sisäiset hankinnat eivät ole arvonlisäverotuksen piirissä, mutta niiden ulkoiset hankinnat ovat. Kun kunnat tai yritykset tekevät hankintoja verolliseen toimintaansa, ne voivat kuitenkin vähentää hankintoihin sisältyvän veron, mikä takaa verollisessa toiminnassa hankintaneutraalisuuden oman tuotannon ja ulkoisten hankintojen välille. Vähennys-oikeus ei koske arvonlisäverottoman toiminnan verollisia hankintoja, joten arvonlisä-verottomassa toiminnassa arvonlisäverodirektiivi ei takaa hankintaneutraalisuutta, vaan ilman kansallisia erityissäännöksiä oma tuotanto olisi verotuksellisesti ulkoisia hankintoja edullisemmassa asemassa.

Arvonlisäverodirektiivin mukainen vähennysoikeus koskee vain verollisen toiminnan hankintoja. Esimerkiksi arvonlisäverottomia terveydenhoitopalveluja tuottavan yrityksen kustannuksiin sisältyy sen arvonlisäverollisista hankinnoista (kuten muilta yrityksiltä hankituista IT- tai siivouspalveluista) maksamaa veroa. Tällaista itsessään arvonlisä-verottoman palvelun kustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa kutsutaan *piileväksi veroksi*.

⁷ Kuntien hankintojen arvonlisävero -työryhmä 2001, s. 11.

2 Kuntapalautuksen yhteys EU-säännöksiin

2.1 Arvonlisäverosta vapautettu toiminta

EU:n arvonlisäverodirektiivi luo Suomen, Ruotsin ja Tanskan kansallisille lain-säädännöille yhteisen perustan. Kuntien erityisasema arvonlisäverotuksessa perustuu toisaalta arvonlisäverodirektiivin 13 artiklaan ja toisaalta 132 artiklan 1 kohtaan.

Arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan mukaan valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Niitä on kuitenkin pidettävä verovelvollisina sellaisen toiminnan tai liiketoiminnan osalta, jonka jättäminen verovelvollisuuden ulkopuolelle johtaisi huomattavaan kilpailun vääristymiseen.

Arvonlisäverottoman toiminnan osuutta kuntien ja alueiden kaikesta toiminnasta kasvattavat arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan säännökset tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapauttamisesta arvonlisäverosta. Arvonlisäverodirektiivin IX luvun käsite ”yleishyödyllinen toiminto” ei tässä yhteydessä vastaa Suomen tuloverolain 22 §:n ”yleishyödyllistä yhteisöä”, vaan edelliseen sisältyy esimerkiksi myös liiketoiminnan muodossa harjoitettu terveyden- ja sairaanhoito. Arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdassa lueteltuihin arvonlisäverosta vapautettavien toimintoihin kuuluvat mm. sairaanhoito, lääkärinhoito, hammashoito, sosiaalihuolto, lastensuojelu sekä julkisoikeudellisten yhteisöjen järjestämä tai siihen rinnastettava koulutus ja opetus. 132 artiklan 1 kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava verosta *julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen* vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet. 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaan arvonlisäverosta on vapautettava lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle *asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien* lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä. Ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset määritetään arvonlisäverottomiksi 132 artiklan 1 kohdan d alakohdassa, hammas-

teknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkäreiden ja hammas-
teknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset 132 artiklan 1 kohdan
e alakohdassa.

132 artiklan 1 kohdan g alakohdan perusteella arvonlisäverosta on vapautettava sosiaali-
huoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden
luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, *julkisoikeudellisten laitosten tai muiden
kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen*, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien
laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset. 132 artiklan 1 kohdan h
alakohda määrää arvonlisäverosta vapautettaviksi *julkisoikeudellisten laitosten tai muiden
kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen*, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien
laitosten suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät
läheisesti lasten ja nuorten suojeluun. Arvonlisäverosta on 132 artiklan 1 kohdan
i alakohdan mukaan vapautettava myös lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-
opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleen koulutus sekä niihin suoraan liittyvien
palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat *näitä tehtäviä saaneet
julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on
vastaavia päämääriä*. Sairaankuljetuksen arvonlisäverottomuudesta säännellään
132 artiklan 1 kohdan p alakohdassa, jonka mukaan *asianmukaisesti hyväksytyjen*
yhteisöjen harjoittama sairaiden tai loukkaantuneiden henkilöiden kuljetus erityisesti tätä
tarkoitusta varten varustetuilla kulkuneuvoilla on vapautettava arvonlisäverosta.

132 artiklan 1 kohdan mukainen toiminta on siis arvonlisäverotonta aina kun kyseisen
palvelun tuottaa julkisoikeudellinen yhteisö tai muu jäsenvaltion tunnustama toimija.
Yksityisten toimijoiden verottomuus on siis kytketty kansallisessa lainsäädännössä
määritettäviin kriteereihin. Direktiivin neutraalisuusperiaate asettaa kuitenkin rajat
asetettaville kriteereille, kuten EU-tuomioistuimen kommentti ratkaisussa C-45/01,
Dornier osoittaa:

C-45/01, Dornier.

Tapauksessa yleishyödylliseksi⁸ tunnustetun yksityisoikeudellisen säätiön antama
psykoterapeuttinen hoito olisi ollut verotonta, jos sen palveluksessa työskennelleet
psykoterapeutit olisivat antaneet ne itsenäisenä verovelvollisena. EUT:in mukaan

⁸ ”Yleishyödyllinen” tarkoittaa ratkaisussa arvonlisäverodirektiivin 132 artiklassa luetellun kaltaista
toimintaa.

verovapautuksen edellytyksenä ei voi olla tietty oikeudellinen muoto. EUT totesi, että samanlaista toimintaa harjoittavien toimijoiden erilainen kohtelu arvonnalisäverotuksessa on verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista.⁹

Arvonnalisäverodirektiivin 133 ja 134 artiklojen soveltamisala on rajattu koskemaan muun kuin julkisoikeudellisen yhteisön harjoittamaa sairaanhoitoa tai lääketieteellistä hoitoa laitoksissa (132 artiklan 1 kohdan b alakohta), sosiaalihuoltoa ja sosiaaliturvaan liittyvää toimintaa (132 artiklan 1 kohdan g alakohta), laitosten suorittamaa lasten ja nuorten suojelua (132 artiklan 1 kohdan h alakohta), lasten ja nuorten opetusta, koulu- ja yliopisto-opetusta sekä uudelleen koulutusta (132 artiklan 1 kohdan i alakohta). Näillä aloilla jäsenvaltiot voivat 133 artiklan perusteella asettaa toiminnan arvonnalisäverottomuudelle yhden tai useamman seuraavista lisäehdoista:

- kyseisten yhteisöjen tarkoituksena ei saa olla järjestelmällinen voiton tavoittelu, eikä mahdollisesti syntynyttä voittoa saa koskaan jakaa, vaan se on käytettävä tarjottujen palvelujen ylläpitämiseksi tai kehittämiseksi;
- näiden yhteisöjen johdossa ja hallinnossa toimivien henkilöiden on toimittava pääasiallisesti vapaaehtoisuusperiaatteella, eikä heille saa omassa toiminnassaan tai välikäsien kautta koitua välitöntä tai välillistä hyötyä toiminnan tuloksesta;
- näiden yhteisöjen on sovellettava viranomaisten vahvistamia hintoja tai sellaisia hintoja, jotka eivät ylitä vahvistettuja hintoja, taikka sellaisten liiketoimien osalta, joiden hintoja ei ole vahvistettava, alhaisempia hintoja kuin niitä, joita arvonnalisäveron alaiset kaupalliset yritykset veloittavat vastaavista liiketoimista;
- vapautukset eivät saa johtaa arvonnalisäverovelvollisia kaupallisia yrityksiä haittaavaan kilpailun vääristymiseen.

Arvonnalisäverodirektiivin 133 artiklan jäsenvaltioille antama harkintavalta on rajattu *laitosten* verovapauteen. Esimerkiksi 132 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisen lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä luovuttamien tavaroiden ja palvelujen verottomuudelle ei voi asettaa lisäehtoja. 134 artiklan perusteella 132 artiklan 1 kohdan b, g, h ja i alakohtien mukaisessa toiminnassa suoritettavat palvelut ja tavaran luovutukset eivät ole arvonnalisäverottomia, jos kyseiset liiketoimet eivät ole välttämättömiä vapautettujen liiketoimien

⁹ C-45/01 Dornier, tuomion kohdat 42, 44, 83.

suorittamiselle tai jos niillä pyritään hankkimaan yhteisölle lisätuloja kilpailemalla suoraan arvonlisäveron alaisten kaupallisten yritysten harjoittaman toiminnan kanssa.

2.2 Kuntapalautus EU:n valtiontukisäännöksen valossa

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen artikla 107(1) kieltää kilpailua vääristävät valtiontuet:

”Jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.”

SEUT 108(1) artiklan mukaan komissio seuraa jatkuvasti jäsenvaltioiden kanssa niiden voimassa olevia tukijärjestelmiä ja tekee jäsenvaltioille ehdotuksia sisämarkkinoiden asteittaisen kehittämisen tai sisämarkkinoiden toiminnan kannalta aiheellisiksi toimenpiteiksi.

SEUT 107(1) artiklan mukaiseksi valtiontueksi katsotaan siis tuki, jota 1) jäsenvaltio antaa tai jota annetaan valtion varoista ja 2) joka on valikoivaa eli suosii tiettyjä yrityksiä tai tiettyä tuotannonalaa ja 3) joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja 4) vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Jotta kyseessä olisi direktiivissä kielletty valtiontuki, kaikkien ehtojen tulisi täytyä. Valtiontuen edellytys on, että valtion varoista täytyy siirtyä varoja. Varojen siirroksi käsitetään niin lisääntyneet julkiset menot kuin pienentyneet tulotkin¹⁰. Lisäksi tuen tulee olla valikoiva eli suosia tiettyjä yrityksiä tai tiettyä tuotannonalaa. Ratkaisussaan C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze EU-tuomioistuimien täsmensi, millaiset toimenpiteet katsotaan valtiontueksi ja millainen tuki on valikoivaa.

C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze SpA.

Kohta 132. Valtiontukea on toimenpide, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja, mutta asetetaan edunsaaja taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset. Valtiontukea voi myös olla toimenpide, jolla tietyille yrityksille annetaan veronalennus tai jolla normaalisti erääntyvän veron maksamista lykätään.

Kohta 136. Eräille yrityksille niiden oikeudellisen muodon (julkisoikeudellinen oikeushenkilö tai säätiö) ja toimialan perusteella annettua veroetuutta ei voi pitää

¹⁰ SOU 2015:93, s. 251.

yleisenä vero- tai talouspoliittisena toimenpiteenä, kun sitä ei sovelleta kaikkiin toimijoihin, vaan se on valikoiva.

Kuntien oikeudellinen asema julkisyhteisöinä ei sulje niitä pois artiklan vaikutuspiiristä, vaan ”yritykseksi” katsotaan kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt niiden oikeudellisesta muodosta tai rahoitustavasta riippumatta ja taloudelliseksi toiminnaksi katsotaan kaikki toiminta, jossa tarjotaan tavaroita tai palveluja tietyillä markkinoilla¹¹. Tiettyjen tavaroiden ja palvelujen markkinoiden olemassaolo riippuu siitä, kuinka kyseiset palvelut on järjestetty kyseisessä jäsenvaltiossa. Yhdessä jäsenmaassa taloudelliseksi katsottava toiminta ei ole väistämättä sitä toisessa. Toiminnan luokittelu voi myös muuttua poliittisten päätösten tai muun kehityksen myötä.¹²

Kunnan harjoittama viranomaistoiminta ei ole taloudellista toimintaa, joten viranomais-tehtävissä kuntaa ei voi pitää SEUT 107(1) artiklan tarkoittamana yrityksenä. Muissa kuin viranomais-tehtävissä rajanveto voi olla vaikeaa. EU-tuomioistuimen mukaan taloudellista toimintaa eivät harjoita yleiset sairaalat, jotka muodostavat olennaisen osan kansallisesta terveyden- ja sairaanhoitojärjestelmästä ja jotka rahoitetaan suoraan sosiaalimaksuilla tai muuten valtion varoista ja joiden palvelut ovat ilmaisia. Myöskään julkisin varoin rahoitettua, kansalliseen koulutusjärjestelmään kuuluvaa koulutusta ei pidetä taloudellisena toimintana. Toisaalta julkisenkin sairaalan potilaiden tai heidän vakuutusyhtiönsä maksua vastaan tarjoamat palvelut ovat taloudellista toimintaa.¹³ Suomen perusterveydenhuolto ei tällä hetkellä ole markkinoilla tapahtuvaa taloudellista toimintaa, mutta SOTE-uudistukseen sisältyvä esitys valinnanvapaudesta voisi toteutuessaan johtaa niiden muuttumiseen markkinoilla tapahtuvaksi taloudelliseksi toiminnaksi¹⁴.

Sikäli kuin kunnan toiminta katsotaan taloudelliseksi, sen kuntapalautuksen muodossa saaman tuen pitäisi vääristää kilpailua, jotta kyse olisi laittomasta valtiontuesta. Tukea voi pitää kilpailua vääristävänä, jos se parantaa vastaanottajan kilpailutilannetta suhteessa sen kilpailijoihin. Kuntapalautuksen tarkoitus on päinvastainen. Kuntapalautuksella valtio pyrkii poistamaan tukea saavan kunnan yksiköiltä kilpailuetua, jota niillä muuten

¹¹ Ks. C-180/98 Pavlov, tuomion kohdat 74–85.

¹² Euroopan komissio 2014, kohta 13.

¹³ Euroopan komissio 2014, kohdat 25, 29.

¹⁴ Alkio ym. 2016, s. 46–48.

olisi suhteessa yksityisiin palveluntuottajiin. Kilpailua vääristäväksi eduksi voidaan tulkita myös välillisesti muihin yrityksiin siirtyvä tuki¹⁵. Kunnan saama palautus tukee itse asiassa kunnalle palveluja tarjoavia yrityksiä, mutta tässäkin tapauksessa ei voi puhua kilpailun vääristämisestä, vaan kyse on vääristymän lievittämisestä. Yritysten välillisesti saama tuki ei myöskään ole valikoivaa, vaan kuntopalautus oikaisee kilpailutilannetta saman verran kaikkien keskenään ja kunnan oman tuotannon kanssa kilpailevien alihankkijayritysten kannalta. Suomen, Ruotsin tai Tanskan nykyiset kuntopalautusjärjestelmät eivät siis nähdäkseni täytä kielletyn valtiontuen kriteereitä.

Komissio katsoi vuonna 2000, että Yhdistyneiden kuningaskuntien arvonlisäveron palautusjärjestelmä ei ole valtiontukisäännösten vastainen. Komissio ei lähtenyt arvioimaan järjestelmää valtiontukisäännösten kriteereiden pohjalta, vaan perusti kantansa siihen, että kyseessä on eri julkisyhteisöjen välinen rahoitusjärjestely, josta jäsenvaltio voi päättää kansallisesti.¹⁶ Jos palautus maksettaisiin kunnan sijasta kunnalle tavaroita ja palveluja myyville yrityksille, palautusjärjestelmän hyväksyttävyyttä tulisi arvioida erikseen.

¹⁵ C-156/98 Saksa, tuomion kohdat 26–27.

¹⁶ EYVL 2008, s. 211.

3 Kuntapalautus Suomessa

3.1 Kuntapalautusjärjestelmän taustaa

Suomen kuntapalautusjärjestelmä koostuu kahdesta mekanismista. Kuntien oikeus palautukseen arvonlisäverottomaan toimintaan tulevien verollisten hankintojen osto-hintaa rasittavasta arvonlisäverosta perustuu arvonlisäverolain 130 §:ään. Hallituksen esityksen mukaan vuonna 1994 voimaan tulleen arvonlisäverolain keskeiset tavoitteet olivat verotuksen kertaantumisen estäminen ja verotuksen neutraalisuus¹⁷. AVL 130 §:n mukaisen palautusoikeuden ja siihen liittyneen takaisinperintäjärjestelmän¹⁸ oli tarkoitus ratkaista kunnan itse tuottamien ja ostamien palvelujen välinen kilpailuneutraalisuus-ongelma¹⁹. Ilman AVL 130 §:ää kunnille olisi ollut verotuksellisesti edullisempaa tuottaa verottomassa toiminnassa käyttämänsä erilaiset arvonlisäverolliset tukipalvelut kuten kuljetus-, rakentamis-, pesula-, siivous-, vartiointi-, jätehuolto- ja atk-palvelut itse kuin hankkia ne ostopalveluina verovelvolliselta elinkeinonharjoittajalta²⁰.

Arvonlisäverolain 130 § ei kuitenkaan ratkaissut kuntien verottomiin hankintoihin liittyvää neutraalisuusongelmaa, vaan se vain kunnille myönnettynä palautusoikeutena päinvastoin lisäsi kunnan oman tuotannon veroetua suhteessa ulkopuolisilta toimijoilta hankittaviin verottomiin palveluihin. Niinpä lakiin lisättiin vuoden 2002 alussa säännös AVL 130a § laskennallisesta kuntapalautuksesta. Hallituksen esityksen mukaan tarkoitus oli lieventää kuntien verottomiin hankintoihin liittyvää verotuksen neutraalisuus-ongelmaa myöntämällä kunnille laskennallinen palautus siitä piilevästä verosta, joka sisältyy yksityiseltä sektorilta tehtyihin verottomiin ostoihin. Samalla luovuttiin palautusten takaisinperinnästä valtiolle ja siirryttiin malliin, jossa kuntien saamat arvonlisäveron palautukset vähentävät kuntien saamaa yhteisöveron jako-osuutta ja valtion-osuuksia.²¹

¹⁷ HE 88/1993, 4.2.1 Verotuksen neutraalisuus, 4.2.2. Veron kertaantuminen ja piilevä vero.

¹⁸ Ks. HE 88/1993, 6.12.2. 1994–2001 voimassa olleessa takaisinperintäjärjestelmässä valtio peri kunnilta yhteisesti takaisin valtion kunnille yhteensä palauttaman arvonlisäveron määrää.

¹⁹ HE 88/1993, 6.11.4 Kunnat.

²⁰ HE 130/2001, 2.1. Kuntien arvonlisäveron palautukset ja takaisinperintä.

²¹ HE 130/2001, 4. Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset.

Palautusoikeuden peruslähtökohta on molemmissa säännöksissä toiminnan arvonlisäverottomuus. AVL 130a §:n soveltamisala on lisäksi rajattu terveydenhoitoon ja sosiaalihooltoon.

3.2 Kunnan arvonlisäveroton toiminta

3.2.1 Arvonlisäverottomuuden lähtökohdista

Arvonlisäverolain 3:1.1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavarán ja palvelun myynnistä. AVL 6 §:n mukaan kuntien²² on suoritettava arvonlisäveroa liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta.

Verohallinnon ohjeen mukaan liiketoimintana pidetään itsenäistä, ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja jatkuvaa toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski. Liiketoiminnan keskeinen käsite on vastikkeellisuus, jolla tarkoitetaan sitä, että luovutetun tavarán tai palvelun ja saadun hinnan välillä on suora ja välitön yhteys. Vastikkeellisuus ei tee kunnan viranomaisen ominaisuudessa harjoittamasta toiminnasta liiketoimintaa: arvonlisädirektiivin 13 artiklan mukaan kuntia ja kuntayhtymiä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivat maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen. Kunnan sisäistä laskutusta eri hallintokuntien välillä ei katsota arvonlisäverotuksessa myyntityksi. Sen sijaan kuntien välinen tai kunnan ja kuntayhtymän välinen jatkuva tavara- ja palvelumyynti katsotaan lähtökohtaisesti liiketoiminnaksi. Kuntien välistä ja kunnan ja kuntayhtymän välistä palvelutuotantoa ei kuitenkaan pidetä liiketoimintana, jos niiden toistensa puolesta hoitamat palvelut perustuvat laajaan yhteistoimintasopimukseen.²³

KHO 2009:42.

Kaksi kuntaa oli tehnyt yhteistoimintasopimuksen kunnallisten palvelujen tuottamisesta keskenään. Kunnat hoitivat toistensa puolesta palvelutuotannon lisäksi myös viranomaistehtävät ja osittain myös päätöksenteon. Palvelut tuotettiin

²² AVL 8 §:n mukaan kunnalla tarkoitetaan myös kuntayhtymää ja Ahvenanmaan maakuntaa.

²³ Verohallinto 2016, 2.1 Kunnan harjoittama liiketoiminta.

kuntien yhteistoimintana kuntalain 2 ja 76 §:n puitteissa. Kunnat olivat ennen yhteistoimintasopimuksen solmimista tuottaneet kyseiset palvelut itse ja harjoittivat sopimuksen mukaista toimintaa osin samoissa tiloissa ja samoilla välineillä kuin ennenkin. Kuntien väliset veloitukset eivät sisällä katetta. Palvelujen tuottamisen katsottiin tapahtuvan kuntien väliselle yhteistyölle asetettujen tavoitteiden puitteissa, eikä kuntien välisen palvelutuotannon jättäminen arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle aiheuta huomattavaa kilpailun vääristymää. Koska kuntien ei katsottu tuottavan yhteistoimintasopimuksessa tarkoitettuja palveluja toisilleen liiketoiminnan muodossa, kuntien ei ollut suoritettava niistä arvonlisäveroa.

Kuntien toiminnasta merkittävä osa on viranomaistoimintaa, kunnan sisäisten yksiköiden välistä laskutusta tai kunnan ja kuntayhtymän tai toisen kanssa yhteistoiminnassa tuottamia palveluja. Koska tällaista toimintaa ei katsota liiketoiminnaksi, kunnan toiminta on siis usein arvonlisäverotonta. Lisäksi monet AVL 4 luvussa määritetyt poikkeukset myynnin verollisuuteen koskevat kuntien tehtäviin kuuluvia toimialoja. Arvonlisäverotonta toimintaa on muun muassa kiinteistöjen luovutus (AVL 27–28 §), terveyden- ja sairaanhoito (AVL 34–36 §), sosiaalihuolto (AVL 37–38 §) ja koulutuspalvelu (AVL 39–40 §).

Terveyden- ja sairaanhoidon, sosiaalihuollon ja koulutuksen ja niihin välittömästi liittyvien suoritteiden verottomuus perustuu arvonlisäverodirektiivin 132 artiklaan, jossa näiden alojen verovapautuksen ehtona on, että toimintaa harjoittaa *julkisoikeudellinen yhteisö* tai muu *jäsenvaltion tunnustama toimija*. Kansalliseen lainsäädäntöön tämä toiminnan harjoittajan statukseen kohdistuva vaatimus heijastuu esimerkiksi Suomen koulutusta koskevissa säännöksissä siten, että AVL 39 § perusteella arvonlisäverottomalla koulutuspalvelulla tarkoitetaan AVL 40 §:n mukaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota *lain nojalla järjestetään* tai jota *lain nojalla avustetaan valtion varoin*. Hallituksen esityksen 88/1993 mukaan tarkoituksena on ollut vapauttaa verosta lainsäädäntöön perustuva koulutus, jota järjestetään yhteiskunnan kulloinkin hyväksymien koulutustavoitteiden toteuttamiseksi.²⁴

²⁴ HE 88/1993, 6.4.4. Koulutus.

3.2.2 Terveyden- ja sairaanhoito

Arvonlisäverolain 34 §:n mukaan veroa ei suoriteta terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen myynnistä eikä silloin, kun hoitotoimen harjoittaja luovuttaa hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita. Tällaisia hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ovat mm. lääkkeet, hoitotarvikkeet ja ateriat. Sen sijaan maksua vastaan, potilaan vapaan valinnan mukaan luovutettavat oheistavarat ja -palvelut eivät ole verottomia.²⁵

Arvonlisäverottomia terveyden- ja sairaanhoitopalveluja ovat AVL 35 §:n mukaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi taikka terveyden sekä toiminta- ja työkyvyn palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä, jos kysymyksessä on

- 1) valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon toimintayksikössä annettava hoito taikka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/90) tarkoitettu hoito²⁶ tai
- 2) sellaisen terveydenhuollon ammattihenkilön antama hoito, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla tai joka on lain nojalla rekisteröity²⁷.

Verohallinnon ohjeen mukaan yksityisen terveydenhuollon yksikön toiminta on arvonlisäverotonta, kun se

- a) harjoittaa toimintaansa yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisen luvan perusteella;

²⁵ HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 4 luku. Poikkeukset myynnin verollisuudesta, Terveyden- ja sairaanhoito.

²⁶ Yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaisia ja siten arvonlisäverottomia terveydenhuollon palveluita ovat laboratoriotointa, radiologinen toiminta ja muut siihen verrattavat kuvantamis- ja tutkimusmenetelmät, muut terveydentilan tai sairauden toteamiseksi taikka hoidon määrittelemiseksi tehtävät tutkimukset ja toimenpiteet, fysioterapeuttinen toiminta ja muut suorituskykyä parantavat ja ylläpitävät toimenpiteet ja terapiat, työterveyshuolto, lääkäri- ja hammaslääkäripalvelut ja muut terveyden- ja sairaanhoito sekä näihin rinnastettavat palvelut, hieronta sekä sairaankuljetuspalvelut.

²⁷ Terveydenhuollon ammattihenkilö määritetään terveydenhuollon ammattihenkilöistä annetussa laissa (559/94), jossa säännellään myös oikeudesta toimia terveydenhuollon ammattihenkilönä sekä ammattihenkilön velvollisuuksista, ohjauksesta ja valvonnasta.

- b) tuottaa terveyden- ja sairaanhoitopalveluja alihankintana joko julkisessa terveydenhuollon yksikössä tai sellaisessa yksityisen terveydenhuollon yksikössä, jolla on yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa; tai
- c) palvelut suorittaa yksityisten palvelujen antajien Valveri-rekisteriin itsenäisenä ammatinharjoittajana merkitty henkilö.²⁸

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuun KHO 2013:40 perustuva c-kohta eroaa aiemmasta tulkinnasta, jonka mukaan yrityksellä piti olla yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa terveydenhuollon palvelujen antamiseen.

KHO 2013:40.

A Oy:n pääomistajan B:n tuottamat psykologin palvelut olivat verosta vapautettuja terveyden- ja sairaanhoitopalveluja, koska hoidon antaja B harjoitti toimintaansa lakiin perustuvan oikeuden nojalla ja oli lain nojalla rekisteröity.²⁹

Ratkaisu KHO 2017:192 muutti oikeuskäytäntöä terveydenhuollon ammattihenkilöiden suorittaman terveydenhuoltopalvelujen edelleenmyynnin suhteen. Aiemmin arvonlisäverottomuuden kriteerinä verotuksessa pidettiin sitä, että palvelujen myyjällä tuli olla yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lupa³⁰:

KHO 2017:192.

A Oy, jolla ei ollut yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukaista lupaa terveydenhuollon palvelujen antamiseen, mutta sille optikkopalvelut myyvillä liikkeillä oli tällainen lupa ja näöntutkimuksen suorittavat optikot olivat Valveri-rekisterissä rekisteröityjä laillistettuja terveydenhuollon ammattihenkilöitä. KHO totesi, että arvonlisäverolaki tai arvonlisäverodirektiivi eivät aseta ehtoja verosta vapautetun palvelun edellytykset täyttävien palvelujen myyjälle, joka ei ole toiminnan harjoittaja.

Vastaavasti ratkaisun KHO 2017:193 mukaan yrityksen harjoittama sairaankuljetusten jälleenmyynti on verotonta, kun sairaankuljetukset hoitaa asianmukaisesti hyväksytty yhteisö. KHO:n mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1 kohdan p alakohdassa asetettu verottoman sairaankuljetuksen edellytys, että sairaankuljetusta harjoittaa asianmukaisesti hyväksytty yhteisö, ei koske palvelun edelleenmyyjää.

²⁸ Verohallinto 2015, 2.2 Yksityinen terveydenhuollon yksikkö.

²⁹ KHO:n ratkaisu on linjassa EU-tuomioistuimen ratkaisun C-45/01 Dornier kanssa.

³⁰ Verohallinto 2018.

Itsenäisen ammatinharjoittajan suorittamista terveydenhuollon palveluista arvonlisäverottomia ovat vain ne palvelut, joiden suorittamisesta terveydenhuollon ammattihenkilö on merkitty itsenäisenä terveydenhuollon ammatinharjoittajana yksityisten palvelujen antajien rekisteriin. Sellaiset hoitomuodot (esim. aromaterapia, vyöhyketerapia), joiden harjoittamisesta ei voi rekisteröityä Valveri-rekisteriin, eivät ole arvonlisäverottomia, vaikka niiden harjoittaja olisi rekisteröity Valveri-rekisteriin jonkin muun hoitomuodon antajana.³¹

Keskusverolautakunnan ratkaisun mukaan palvelun suorittavan terveyden ammattihenkilön status on keskeinen edellytys arvonlisäverottomuudelle:

KVL 5/2013.

Silmänpohjan valokuvausta suoritti joskus optikko ja joskus muu kuin terveydenhuollon ammattihenkilö. Ratkaisun mukaan vain terveydenhuollon ammattihenkilön suorittamana silmänpohjankuvaus oli arvonlisäverotonta.

Toisaalta korkein hallinto-oikeus ei ratkaisussaan KHO 2017:29 antanut ratkaisevaa merkitystä Valviran sen mielestä puutteelliselle rekisterimerkinnälle, vaan katsoi, että jalkojenhoitajan jatkotutkinnon suorittaneen apuhoitajan suorittama jalkojenhoito oli rinnastettava lain perusteella rekisteröitäviin jalkojenhoitopalveluja suorittaviin henkilöihin.³²

Arvonlisäverolain 36.1–4 §:n mukaan verottomuus koskee seuraavien tavaroiden ja palvelujen myyntiä:

- sairaankuljetukset erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä, esimerkiksi ambulanssilla tai sairaankuljetukseen varustetulla helikopterilla;
- terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvät tutkimus- ja laboratoriopalvelut;
- hammaslääkärin, hammasteknikon ja erikoishammasteknikon myymät hammasproteesit ja niihin kohdistuvat hammastekniset työsuoritukset;
- äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset

³¹ Verohallinto 2015, 2.3 Itsenäinen terveydenhuollon ammatinharjoittaja.

³² Ratkaisuun KHO 2017:29 vaikuttivat useat terveydenhuollon tutkinnonuudistukset, jonka seurauksena samantyyppisiä tehtäviä hoitavien henkilöiden taustakoulutuksen nimi ja tutkinnon laajuus saattavat vaihdella. KHO otti huomioon opetushallituksen lausunnon, jonka mukaan jalkojenhoidon ammattitutkinnon suorittaneen apuhoitajan taustakoulutuksen omaavan henkilön osaaminen oli rinnastettavissa lain nojalla rekisteröityyn eli Terhikki-rekisteriin merkityn lähihoitajan jalkojenhoidon osaamisalan suorittaneen henkilön osaamiseen.

Arvonlisäverolain 36 § 5 kohta laajentaa verottomuuden koskemaan välittömästi terveyden- ja sairaanhoidossa käytettyjä tavaroita ja palveluja, jotka yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettu terveydenhuollon ammattihenkilö tässä toiminnassaan luovuttaa toiselle terveydenhuollon palvelujen antajalle tai terveydenhuollon ammattihenkilölle. Säännös pätee vain tilanteissa, jossa myyjä on yksityisistä terveydenhuoltopalveluista annetun lain mukaisia palveluntuottajia ja ostaja lain mukainen palveluntuottaja tai yksityinen terveydenhuollon ammatinharjoittaja. Ratkaisu KHO 3.11.2000 T 2779 vahvisti tulkinnan, että AVL 36 § 5 kohta ei päde tilanteessa, jossa myyjänä on kunta tai kuntayhtymä. Jos kunnan terveydenhuoltoyksikkö suorittaa terveyden- ja sairaanhoitoon välittömästi liittyviä palveluja kuntayhtymän tai toisen kunnan terveyden- tai sairaanhoitoyksikölle tai yksityiselle toimijalle, toiminta on siis lähtökohtaisesti arvonlisäverollista.³³ Myynti kunnan ja kuntayhtymän välillä on kuitenkin arvonlisäverotonta, jos ko. toiminta on sisällytetty kuntayhtymän kanssa solmittuun yhteistoimintasopimukseen³⁴.

Se, onko kunnan ulkopuoliselta toimijalta hankkima palvelu arvonlisäverotonta terveyden- ja sairaanhoitoa, ratkaisee useimmissa tapauksissa myös sen, oikeuttaako kyseinen hankinta laskennalliseen kuntapalautukseen. Kuten oikeuskäytännön muuttuminen viime vuosina osoittaa, yksityisille palveluntuottajille asetettujen kriteerien täyttymisen tulkinta ei ole yksinkertaista edes veroasiantuntijoille.

3.2.3 Sosiaalihuolto

Arvonlisäverolain 37 §:n perusteella veroa ei suoriteta sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden myynnistä. Sosiaalihuollolla tarkoitetaan AVL 38 §:n mukaan valtion tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisen valvomaa muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten huollosta, lasten päivähoitosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta.

³³ Verohallinto 2016, 3.5.3 Laskennallinen palautus ulkoistusten yhteydessä.

³⁴ Verohallinto 2016, 2.1 Kunnan harjoittama liiketoiminta.

Verottomia sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ovat hallituksen esityksen 88/1993 mukaan asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatus sekä muu huolenpito ja ylläpito. Verovapaus koskee sekä laitos- että avohuollon palveluja ja tavaroita. Valtion ja kuntien harjoittaman toiminnan lisäksi lääninhallituksen³⁵ tai kunnan sosiaalilautakunnan valvoma yksityisten harjoittama toiminta on verotonta sosiaalihuoltoa. Verottomia ovat esimerkiksi huollonantajan huoltoon oikeutetuille henkilöille maksua vastaan tarjoamat ateriat-, siivous-, ruokaostot-, kylvytys-, kuljetus-, saattaja- ja lumenluontipalvelut. Arvonlisäverolaissa lueteltujen toimintojen lisäksi sosiaalihuoltoon kuuluvat kaikki sosiaalihuoltolain piirissä olevat toiminnot.³⁶

Valtion, kuntien ja kuntayhtymien harjoittama sosiaalihuolto on arvonlisäverotonta, joten niiden sosiaalihuollosta perimät maksut ovat arvonlisäverottomia ja verottoman sosiaalihuollon hankintoihin sisältyvä vero käsitellään palautettavana verona. Yksityiset sosiaalipalvelut ovat Verohallinnon ohjeen mukaan verottomia seuraavilla edellytyksillä:

- 1) Palveluntuottaja on rekisteröity yksityisten palvelujen tarjoajien rekisteriin tai hän on tehnyt toiminnastaan ilmoituksen kuntaan, jonka alueella palveluja tuotetaan. Sen kunnan, jonka alueella palveluja tuotetaan, sosiaalihuollosta vastaava toimielin valvoo toimintaa ja antaa tietoja ilmoituksenantovelvollisuuden täyttämisestä.
- 2) Sosiaalihuolto perustuu viranomaisen päätökseen tai palveluntuottajan ja asiakkaan kirjalliseen sopimukseen.
- 3) Palveluntuottajalla on yhteistyössä asiakkaan kanssa tehty palvelu- tai muu vastaava suunnitelma.
- 4) Palveluntuottajalla on omavalvontasuunnitelma, jonka toteutumista hän seuraa.³⁷

Korkein hallinto-oikeus katsoi tapauksessa KHO 2016:101, että sosiaalialan ammatillisen työvoiman antaminen tilaajana olevan kunnan käyttöön ei ollut sosiaalihuoltoa, vaikka yrityksen vuokraama henkilökunta harjoitti AVL 38 §:n mukaista sosiaalihuoltoa. Ratkaisussa KHO toteaa, että AVL 38 §:n vaatimus viranomaisvalvonnasta ja Valviran

³⁵ Nykyään aluehallintoviraston.

³⁶ HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 4 luku. Poikkeukset myynnin verollisuudesta, Sosiaalihuolto.

³⁷ Verohallinto 2011, 4 Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverottomuuden edellytykset, 4.1 Yleistä.

luvan edellyttäminen kultakin toimintayksiköltä erikseen eivät ole arvonlisäverodirektiivin vastaisia.

KHO 2016:101.

A Oy:llä oli Valviran myöntämä yksityisistä sosiaalipalveluista annetussa laissa tarkoitettu lupa A Oy:n lukuisilla paikkakunnilla ylläpitämiin vanhusten palvelutai hoivakoteihin. A Oy:n saadessa esimerkiksi tarjouskilpailun perusteella hoidettavakseen uuden vastaavan kunnan ylläpitämän laitoksen, jonka asukkaat olivat kunnan päätöksen mukaisesti sosiaalihuoltoon oikeutettuja, sillä ei toiminnan alkaessa ollut vielä kyseiseen toimintayksikköön Valviran myöntämää lupaa. Lupakäsittelyn vireilläoloajaksi A Oy:n tarkoituksena oli tehdä kunnan kanssa palvelusopimus tehostetuista palveluasumispalveluista (hankintasopimus). Sopijapuolten yhteinen tarkoitus oli, että kunta tuotti hankintasopimuksen mukaiset palvelut A Oy:n sille vuokraamalla, sopimuksen vaatimukset täyttävällä henkilökunnalla, joka toimi kunnan työnjohdon alaisena, kunnes A Oy sai kyseisten palvelujen edellyttämän toimiluvan palvelutaloon tai hoivakotiin. KHO katsoi, että AVL 38 §:n edellytys, että yksityisen sosiaalihuoltopalvelujen tuottajan toiminnan tulee olla viranomaisen valvomaa, ei ole arvonlisäverodirektiivin vastainen, kuten ei myöskään edellytys siitä, että verottomuus edellyttää kullekin toimintayksikölle myönnettyä Valviran lupaa. A Oy:n harjoittama työvoiman vuokraus ei ollut arvonlisäverotonta sosiaalihuoltoa.

Kantaansa korkein hallinto-oikeus perusteli EU-tuomioistuimen ratkaisulla C-594/13, "go fair" Zeitarbeit, jonka mukaan arvonlisäverodirektiivin 132 artiklan 1g kohdan sisältämään käsitteeseen "tunnustetut, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavat laitokset" ei sisälly palvelujaan suoraan hoitoa tarvitseville henkilöille tarjoava valtiollisen tutkinnon suorittanut henkilökunta eikä tilapäistyövoimaa sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottaville laitoksille välittävä yritys.

3.3 Palautus arvonlisäverollisista hankinnoista

Arvonlisäverolain 130.1 §:n mukaan kunnalla on oikeus saada palautuksena hankintaan sisältyvä AVL 10 luvussa tarkoitettu vero, josta ei saa tehdä vähennystä tai josta ei saa AVL 131 §:ssä tarkoitettua palautusta. Palautus saadaan myös AVL 79.1 §:ssä tarkoitettusta tuesta tai avustuksesta suoritettavasta verosta.

Arvonlisäverolain 130.1 § sisältää neljä palautusoikeutta täsmentävää rajausta:

- 1) Palautuksen saajan tulee olla kunta, jolla AVL 8 §:n mukaan tarkoitetaan myös kuntayhtymää ja Ahvenanmaan maakuntaa.
- 2) Arvonlisäverolain 10 luku käsittelee verovelvollisen oikeutta vähentää vero verollista liiketoimintaa varten tekemistään hankinnoista. Palautusoikeus koskee siis sellaista arvonlisäverottoman toiminnan hankintoihin sisältyvää veroa, joka arvonlisäverollista toimintaa harjoitettaessa olisi vähennyskelpoista.
- 3) AVL 131 § antaa elinkeinonharjoittajalle oikeuden saada palautuksena verottomaan toimintaan hankkimansa tavaran tai palvelun hankintakustannuksiin sisältyvä vero kansainvälisen kaupan tilanteissa sekä joissakin verottoman toiminnan erityistapauksissa (esim. yleishyödyllisten yhdistysten jäsenlehdet, kunnan myynti keskuspankille). Kuntapalautus ei siis koske tilanteita, joissa hankinnasta voi saada AVL 131 §:n mukaisen palautuksen.
- 4) AVL 79.1 §:n mukaan suoraan tavaran tai palvelun hintaan liittyvät tuet ja avustukset luetaan arvonlisäveron perusteeseen. Kunnalla on siis oikeus saada palautuksena antamiinsa suoraan hintoihin liittyviin tukiin ja avustuksiin kohdistuva arvonlisävero. Verohallinnon ohjeen mukaan suoraan hintaan liittyvänä tukena pidetään tukia, jotka määräytyvät tavaran tai palvelun myyntihinnan tai myydyin määrän perusteella. Sen sijaan tuensaajan yleisiä toimintaedellytyksiä parantavia yleistukia, jotka siten voivat vaikuttaa hinnanmuodostukseen, ei pidetä suoraan hintaan liittyvänä tukena.³⁸

Arvonlisäverolain 130.2 §:n mukaan palautus ei koske veroa, joka sisältyy yksityiseen kulutukseen. Yksityisen kulutuksen määrittelyongelmasta oli kyseessä ratkaisussa KHO 1996-B-574, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että kaupungin sosiaalitoimen *tavarana tai palveluna* antama toimeentulotuki ei ollut AVL 130.2 §:n mukaista omaa käyttöä.

KHO 1996-B-574.

Kaupunki harjoitti verotonta sosiaalihuoltotoimintaa muun muassa toimeentulotukea antamalla. Toimeentulotukea annettiin paitsi rahan myös tavaroina ja palveluina. Tavarat ja palvelut annettiin joko kaupungin itse tuottamina tai maksusitoumusmenettelyllä. Sosiaalivirasto oli tehnyt hankintasopimukset tärkeimmistä maksusitoumuksilla hankittavista tavaroista ja palveluista ja

³⁸ Verohallinto 2016, 3.5.2 Laskennallinen palautus kunnan myöntämästä tuesta.

maksusitoumus osoitettiin tavaran tai palvelun myyjälle. Toimeentulotukena tuen saajille annettavat tavarat ja palvelut eivät tulleet kaupungin yksityiseen kulutukseen eikä vähennysrajoitusten alaiseen käyttöön. Tuen saajille maksusitoumusmenettelyllä annetussa toimeentulotuessa kyse oli kaupungin hankinnasta eikä tuen saajien hankinnasta.

AVL 130.2 §:n mukaan palautus ei koske myöskään AVL 114 tai 114a §:ssä tarkoitettuun käyttöön tapahtuvaan hankintaan sisältyvää veroa. Palautusta ei saa esimerkiksi edustusmenoista ja verovelvollisen tai hänen henkilökuntansa asumiseen tai asunnon ja työpaikan välisiin kuljetuksiin liittyvistä menoista. Tapauksessa KVL 49/2017 (ei lainvoimainen) muissa oloissa vähennyskelvottomat henkilökohtaiset ajot oikeuttivat palautukseen tilanteessa, jossa pakottavien henkilökohtaisten ajojen suorittaminen nimenomaan pelastusajoneuvoilla liittyi kiinteästi pelastuslaitoksen kykyyn selviytyä lakisääteisistä tehtävistään:

KVL 49/2017 (ei lainvoimainen).

Osa A:n kaupungin pelastuslaitoksen henkilöstöstä osallistui varsinaisen virka-ajan ulkopuolella hälytysvalmiuden ylläpidon edellyttämään varallaoloon. Varalla olevasta pelastushenkilöstöstä kolmella kerrallaan oli velvollisuus käyttää pelastusajoneuvoa, jota käytettiin tällöin myös varallaolijan pakottaviin henkilökohtaisiin ajoihin. Varallaolija oli velvollinen lähtemään hälytykseen välittömästi ja hälytyksessä tarvittavat laitteet ja välineet olivat siksi aina mukana pelastusajoneuvossa. Henkilöstön varallaolon aikana suorittamat pakottavat henkilökohtaiset ajot liittyivät kiinteästi pelastuslaitoksen lakisääteisten tehtävien noudattamiseen, joten ajoneuvojen hankintoihin liittyvät kustannukset eivät olleet AVL 114.1 § 5 kohdan mukaisesti vähennyskelvottomia, vaan oikeuttivat myös varallaoloaikana tehtyjen pakottavien henkilökohtaisten ajojen osalta palautukseen.

Kolmanneksi AVL 130.2 § rajaa palautusoikeuden ulkopuolelle kiinteistön vuokraus-toimintaa varten tehtyyn hankintaan sisältyvän arvonnäisäveron. Tällaisia hankintoja ovat muun muassa rakentamispalvelut, huoneistosiivous, jätehuolto, muu kiinteistön hoito ja isännöinti³⁹. Hankintaneutraalisuussyistä kunnalla ei siis ole oikeutta palautukseen arvonnäisäverottoman toiminnan hankinnoista tilanteissa, joissa verollista toimintaa harjoittavalla verovelvollisella ei ole vähennys-oikeutta.

Kunta on verovelvollinen liiketoiminnoistaan yhtenä yksikkönä, joten kunnan liikelaitosten väliset hankinnat ovat arvonnäisäverottomia ja niiden ulkoisilta toimijoilta

³⁹ HE 88/1993, 6.4.1. Kiinteistön luovutukset.

tekemät arvonlisäverottomaan toimintaan tekemät hankinnat oikeuttavat palautukseen. Sen sijaan kunnan omistamat osakeyhtiöt, kuntayhtymät sekä kunnan perustamat säätiöt ovat itsenäisiä oikeushenkilöitä ja siten erikseen verovelvollisia harjoittamastaan liike-toiminnasta. Kuntayhtiöiden tekemät hankinnat eivät siis oikeuta palautukseen.⁴⁰

Kunnan on ilmoitettava Verohallinnolle kalenterivuodelta palautuksena saatavien verojen yhteismäärä viimeistään kalenterivuotta seuraavan toisen kuukauden loppuun mennessä. Ilmoitettavasta määrästä saadaan vähentää AVL 6.3 §:n mukaan kalenterivuodelta suoritettava vero. (AVL 130.4 §). Menettely vastaa siis vähennettävän veron ilmoitus-menettelyä.

Arvonlisäverolain 130.1 §:n sanamuodon perusteella palautusoikeus edellyttää siis, että

- tehty hankinta tai annettu avustus kohdistuu arvonlisäverottomaan toimintaan
- tehty hankinta tai annettu tuki tai avustus sisältää arvonlisäveroa
- arvonlisävero ei oikeuta vähennykseen tai muuhun palautukseen
- hankinta on kunnan tekemä tai avustus kunnan antama.

Säännös ei kuitenkaan esitä täsmällisiä ehtoja sille, mitä kautta kunnan rahoitus hankinnalle, tuelle tai avustukselle tapahtuu. Olennaista on se, että hankinta kohdistuu arvonlisäverottomaan toimintaan ja hankinta katsotaan kunnan tekemäksi eikä vain kunnan rahoittamaksi. Aiemmin kuvatussa ratkaisussa KHO 1996-B-574 korkein hallinto-oikeus katsoi kaupungin hankintojen tekijäksi ja siten palautukseen oikeutetuksi toimeentulotuen asiakkaiden sosiaalitoimen toimeentulotukena antamalla, kunnan myyjälle osoittamalla maksusitoumuksilla tekemistä hankinnoista. Sen sijaan tapauksessa KHO 21.06.1999 T 1652 korkein hallinto-oikeus katsoi, että kyseessä oli toimeentulotuen saajien hankinnoista:

KHO 21.06.1999 T 1652.

Kunnalla ei ollut oikeutta saada takaisin AVL 130.1 §:ssa tarkoitettuna palautuksena toimeentulotukena maksamiinsa tuen saajille osoitettuihin tavara- ja palvelulaskuihin sisältyvää arvonlisäveroa, koska kyse oli toimeentulotuen saajien eikä kunnan hankinnoista ja koska toimeentulotuen saajien laskujen maksamista oli pidettävä yhtenä suoran rahallisen toimeentulotuen muotona.

⁴⁰ Äärilä ym. 2017, s. 98.

Tämä ratkaisun mukaisesti Verohallinnon ohjeissa todetaan, että kunta voi saada palautuksen vain *omista* tavara- ja palveluostoistaan. Jotta kyseessä on kunnan oma hankinta, laskun tulee olla osoitettu kunnalle.⁴¹

Tilanteessa, jossa kunta on ulkoistanut järjestämisvastuullaan olevien palvelujen tuottamisen, se voi edelleen olla oikeutettu palautukseen toimintaa varten tekemistään hankinnoista. Keskeistä on, että hankinnan tekijäksi katsotaan kunta tai kuntayhtymä itse eikä yhtiö, jolle palvelun tuottaminen on ulkoistettu. Asiaa valaisee keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu KVL 10/2016.

KVL 10/2016.

Kunta oli ulkoistanut järjestämisvastuulleen kuuluvan sosiaali- ja terveystalvelujen tuottamisen A Oy:lle, mutta kunta osti tähän toimintaan liittyen sairaanhoitopiiriin kuntayhtymältä hoitotarvikkeita ja lääkkeitä. Kun hoitotarvikkeet ja lääkkeet säilyivät koko ajan kunnan omistuksessa, kunnes ne käytettiin luovutettaessa sosiaali- ja terveystalveluja kuntalaisille, keskusverolautakunta katsoi, että kyse oli kunnan hankinnasta AVL 130 §:ssä tarkoitettuun kuntapalautukseen oikeuttavaan käyttöön.

Ratkaisun perusteluissa painottuu toisaalta kunnan rooli hankinnan tekijänä ja toisaalta omistusoikeuden säilyminen kunnalla. Verohallinnon ohjeen mukaan palautusoikeus edellyttää, että palveluntuottajan tulee käyttää kunnan hankkimia tavaroita yksinomaan kunnan järjestämisvastuulla olevassa toiminnassa. Lisäksi edellytetään, että kunta ei saa periä luovuttamisesta vastiketta missään muodossa^{42, 43}.

Kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien luovutus ja kiinteistöjen vuokraaminen on AVL 27.1 §:n perusteella arvonnlisäverotonta. Verotonta on myös kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuva sähkön, lämmön, veden tms. luovuttaminen (AVL 27.2 §). Jos taas näiden vesi- ja energiahyödykkeiden tms. veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen, niiden sisältämä vero on AVL 111 §:n perusteella vähennykseen (ja siten myös palautukseen) oikeuttavaa. AVL 111 §:n poikkeusta lukuun ottamatta kunnalla ei siis ole mahdollisuutta saada

⁴¹ Verohallinto 2016, 3.2 Kunnan oma osto.

⁴² Vastike voi olla rahan lisäksi esimerkiksi tavara tai palvelu.

⁴³ Verohallinto 2016, 3.2 Kunnan oma osto.

AVL 130 §:n mukaista palautusta arvonlisäverottoman toiminnan käyttöön *verottomasti* vuokraamiensa tilojen kustannuksista.

AVL 30.1 §:n perusteella kiinteistön tai sen osan vuokraamisesta voi kuitenkin hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi edellyttäen, että kiinteistöä käytetään jatkuvasti AVL 10 luvussa tarkoitettuun vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai että kiinteistön käyttäjänä on valtio, yliopisto, ammattikorkeakouluosakeyhtiö tai opetus- ja kulttuuri-toimen rahoituksesta annetussa laissa tarkoitettu yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä. AVL 10 luvussa tarkoitettu vähennykseen oikeuttava toiminta kattaa myös kuntapalautukseen oikeuttavan toiminnan.

Verollisella vuokrasopimuksella vuokraamiensa tai omistamiensa kiinteistöjen kustannusten verosta kunta voi saada AVL 130 §:n mukaista palautusta, jos tilat ovat käytössä arvonlisäverottomassa toiminnassa. Arvioitaessa oikeutta kiinteistö-kustannuksiin sisältyvän arvonlisäveron palautukseen keskeinen kriteeri on tiloissa harjoitetun toiminnan arvonlisäverottomuus. Palautusoikeus kohdistuu vain niihin tiloihin, joissa harjoitettu toiminta on arvonlisäverotonta. Sosiaalilainsäädännön perusteella järjestetty palvelu- ja tukiasuminen on ratkaisun KVL 80/2002 mukaan osa kunnan järjestämää verotonta sosiaalihuoltoa, joten kunnalla oli oikeus palautukseen kyseisiin asumispalveluun kohdistuvien kustannusten verosta, mutta perhekodin vuokrasta vanhemmilta perittyä osaa vastaava osuus vuokraustoiminnan hankintojen verosta ei oikeuttanut palautukseen:

KVL 80/2002.

Kaupunki järjesti sosiaalihuoltolain tai sosiaalihuoltoa koskevien erityislakien perusteella palvelu- ja tukiasumista vanhuksille, vammaisille, kehitysvammaisille, nuorille ja asunnottomille. Kaupunki järjesti myös lastensuojelulain perusteella perhehoitoa eli lapsen hoidon, kasvatuksen ja muun ympärivuorokautisen huolenpidon järjestämistä lapsen oman kodin ulkopuolella yksityiskodissa. Sosiaalihuoltolain tai sosiaalihuoltoa koskevien erityislakien perusteella järjestetty palvelu- ja tukiasuminen oli AVL 37 §:n ja AVL 38 §:n mukaista verotonta sosiaalihuoltoa lukuun ottamatta niitä tiloja, joista kaupunki peri perhekodin vanhemmilta vuokraa. Kaupungilla oli oikeus saada AVL 130.1 §:ssä tarkoitettua palautusta asumispalvelun kustannuksiin sisältyvästä verosta niiltä osin kuin tilat liittyivät AVL 37 § ja AVL 38 §:n mukaiseen sosiaalihuoltoon. Oikeutta veron vähennykseen tai palautukseen ei ollut perhekodin vanhemmilta perittävän vuokran osalta vuokraustoimintaan kohdistuviin hankintoihin sisältyvästä verosta.

Kunnan oikeus palautukseen arvonlisäverottoman toiminnan hankintojen verosta on sidottu siihen, että omaisuus, josta palautusta on saatu, pysyy *kunnan* arvonlisäverottomassa käytössä. Kunnan tai kuntayhtymän luovuttaessa kuntapalautukseen oikeuttanutta omaisuutta toimintaa yhtiömuodossa jatkavalle, oikeus palautukseen lakkaa, jolloin AVL 19a §⁴⁴ ei sovellu, vaan luovutuksesta tulee suorittaa arvonlisävero. Ratkaisun KHO 2014:67 perusteella arvonlisävero tulee liiketoimintasiirron kohdalla suorittaa paitsi käyttöomaisuudesta myös liikearvosta:

KHO 2014:67

Kuntayhtymä oli liikelaitoksena luovuttanut arvonlisäverosta vapautettuun terveyden- ja sairaanhoitoon liittyvien tutkimus- ja laboratoriopalvelujen myyntiä. Kuntayhtymä luovutti tämän toiminnan perustamalleen Oy:lle liiketoimintakaupalla kokonaiskauppahintaa vastaa. Kaupan yhteydessä Oy:lle luovutettiin palautukseen oikeuttavassa käytössä ollutta käyttöomaisuutta. Kokonaiskauppahinnasta osa kohdistui tähän käyttöomaisuuteen ja loppu liikearvoon. Oy jatkoi kuntayhtymän aiemmin liikelaitosmuodossa harjoittamaa arvonlisäverotonta toimintaa. Kun liiketoiminnan jatkaja ei ryhtynyt käyttämään sille luovutettuja tavaroita vähennykseen oikeuttavassa käytössä, AVL 19a § ei soveltunut tapaukseen. Liikearvon luovutusta pidettiin palveluna eikä siihen voitu soveltaa terveyden- ja sairaanhoitopalvelujen verosta vapauttamista koskevia säännöksiä. Kuntayhtymän oli suoritettava arvonlisävero sekä käyttöomaisuuden että liikearvon luovutuksessa.

Verohallinnon ohjeen mukaan tilanteessa, jossa kunta palveluja ulkoistaessaan antaa palveluntuottajan käyttöön myös kiinteistön, kiinteistön voidaan katsoa olevan edelleen kunnan palautukseen oikeuttavassa käytössä ainakin seuraavien edellytysten täytyessä:

- kiinteistön hallintaa ei luovuteta palveluntuottajalle siten, että tällä olisi oikeus hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja sulkea muut tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle;
- kiinteistössä harjoitetaan tosiasiallisesti ainoastaan kunnan palautukseen oikeuttavaa toimintaa;
- kunta ei peri palveluntuottajalta vastiketta kiinteistön käyttöoikeudesta.⁴⁵

⁴⁴ AVL 19a §:n mukaan myyntinä ei pidetä liikkeen tai sen osan luovutuksen yhteydessä tapahtuvaa tavaroiden ja palvelujen luovuttamista liiketoiminnan jatkajalle, joka ryhtyy käyttämään luovutettuja tavaroita ja palveluja vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. AVL 133 §:n perusteella palautusoikeus rinnastetaan vähennysoikeuteen.

⁴⁵ Verohallinto 2016, 3.4.4 Kiinteistöihin liittyvät hankinnat.

3.4 Laskennallinen palautus arvonlisäverottomista hankinnoista

Siinä, missä arvonlisäverolain 130 §:n mukainen palautusoikeus koskee kaikkea sellaista kunnan arvonlisäverotonta toimintaa, joka lain 10 luvun mukaisesti antaisi vähennykseen, jos toiminta olisi verollista, AVL 130a §:n mukainen oikeus laskennalliseen palautukseen on rajattu arvonlisäverottomaan sosiaalihoitoon sekä terveyden- ja sairaanhoitoon. Kunnalla on AVL 130a.1 §:n perusteella oikeus saada palautuksena laskennallinen vero, silloin kun se hankkii verottomasti

- AVL 34 §:ssä tarkoitettuja terveyden- ja sairaanhoitopalveluja tai hoitotoimen harjoittajan hoidon yhteydessä luovuttamia hoitoon tavanomaisesti liittyviä palveluja ja tavaroita
- AVL 36 § 1–4 kohdissa tarkoitettuja palveluja ja tavaroita⁴⁶
- AVL 37 §:ssä tarkoitettuja sosiaalihoitoon liittyviä palveluja tai tavaroita

Käsittelin terveyden- ja sairaanhoidon arvonlisäverottomuuden edellytyksiä luvussa 3.1.1 ja sosiaalihuollon arvonlisäverottomuuden edellytyksiä luvussa 3.1.2.

Arvonlisäverolain 130a.2 §:n mukaan kunnalla on oikeus saada palautusta myös AVL130a.1 §:ssä tarkoitetun toiminnan harjoittajalle *toimintaa varten* antamastaan tuesta tai avustuksesta. Verohallinnon ohje täsmentää säännöksen tulkintaa siten, että laskennallista palautusta saa ainoastaan *suoraan* toiminnan harjoittajalle maksettu tuesta tai avustuksesta ja vain siltä osin kuin tuki tai avustus kohdistuu AVL 130a.1 §:n mukaiseen toimintaan. Sen sijaan toiminnan yleisten edellytysten parantamiseksi annettu tuki ei oikeuta laskennalliseen palautukseen.⁴⁷

Hallituksen esityksen mukaan laskennallinen palautus myönnetään palvelujen ja tavaroiden hankinnoista sekä elinkeinonharjoittajalta että sellaisilta oikeushenkilöiltä ja luonnollisilta henkilöiltä, joita ei arvonlisäverotuksen kannalta pidetä elinkeinonharjoittajina⁴⁸. AVL 130a.2 § ei siis aseta tuen tai avustuksen saajalle muita kriteereitä

⁴⁶ AVL 36.5 § 1–4 kohdan mukaisia tavaroita palveluja ovat sairaankuljetukset, tutkimus- ja laboratoriopalvelut, hammasproteesit ja niihin kohdistuvat hammastekniset työsuoritukset, äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset.

⁴⁷ Verohallinto 2016, 3.5.2 Laskennallinen palautus kunnan myöntämästä tuesta.

⁴⁸ HE 130/2001, Yksityiskohtaiset perustelut, 1.2. Arvonlisäverolaki.

kuin, että tämä harjoittaa toimintaa, joka on AVL 34 §:ssä tarkoitettua terveyden- ja sairaanhoitopalvelua tai AVL 37 §:ssä tarkoitettua sosiaalihuoltoa.

Arvonlisäverolain 130a.3 §:n perusteella laskennallinen palautus on viisi prosenttia palvelun tai tavaran ostohinnasta, maahan tuodun tavaran 9 luvussa tarkoitettua veron perusteesta taikka tuen tai avustuksen määrästä. Jos palvelun ostohinta on esimerkiksi 100 000 €, laskennallinen palautus on 5 000 €. Palautus perustuu siis kunnan maksamaan määrään eikä palveluntuottajan todellisiin arvonlisäverokustannuksiin.

Arvonlisäverolain 130a.4 §:n mukaan oikeutta palautukseen ei ole kunnalta tehdyistä hankinnoista, kunnalle annetusta tuesta tai avustuksesta eikä työsuhteen perusteella maksettavista korvauksista.

Vaikka hallituksen esityksen perusteluissa todetaan säännöksen tarkoitukseksi verotuksen neutraalisuusongelman lievittäminen myöntämällä kunnille palautus yksityisiltä tehtyihin verottomiin ostoihin sisältyvästä piilevästä verosta⁴⁹, AVL 130a.1 §:n sanamuoto ei aseta laskennallisen palautuksen saamisen ehdoksi piilevän veron sisällymistä hankintaan. Tuoreessa ulkoistettujen terveyspalvelujen hankintojen laskennallista palautusta koskevassa ratkaisussaan KHO 2018:14 korkein hallinto-oikeus nojaa säännöksen tarkoitukseen ja rajaa laskennallista palautusta koskevan oikeuden ulkopuolelle sellaiset palveluhankinnat, joiden hankinnoista palvelun suorittaja on oikeutettu laskennalliseen palautukseen.

KHO 2018:14.

X:n sosiaali- ja terveystyöntekijä oli ulkoistanut sosiaali- ja terveystyöntekijä palvelut yksityisen palveluntuottajan kanssa perustamalleen A Oy:lle, joka veloitti kuntayhtymältä kiinteän vuosimaksun. A Oy osti vaikean ja kiireellisen erikoissairaanhoidon palvelut Y:n sairaanhoitopiirin kuntayhtymältä, jonka jäseniä X:n kuntayhtymään kuuluvat kunnat olivat. Asiassa oli kyse siitä, oliko X:n kuntayhtymällä oikeus AVL 130a.1 §:n mukaiseen laskennalliseen palautukseen A Oy:n niiden X:n sairaanhoitopiirin kuntayhtymältä ostamien erikoissairaanhoidon palvelujen osalta, joiden hankinnoista Y oli saanut laskennallista palautusta. KHO totesi, että laskennallinen palautus on arvonlisäverojärjestelmän kautta toteutettu järjestelmään sinällään kuulumaton hankintaneutraalisuutta edistävä järjestelmä. KHO:n mukaan laskennallisen palautuksen säännöstä on tulkittava sen tarkoituksen mukaan. X:n oikeus

⁴⁹ HE 130/2001, 3.5.1 Laskennalliseen palautukseen oikeuttavat hankinnat.

laskennalliseen palautukseen ei koskenut A Oy:n X:tä veloittamaa määrää siltä osin kuin siihen sisältyi Y:n sairaanhoitopiirin suorittamia palveluja, joiden suorittamisen X kustannuksista on oikeutettu laskennalliseen palautukseen.

Ratkaisu vahvistaa tulkinnan, että laskennallisen palautuksen edellytyksenä on, että hankintaan sisältyy piilevää veroa.

Palvelujen myyntimaasäännösten (AVL 64–69l §) perusteella ulkomailla myydyiksi katsotut palvelut eivät kuulu Suomen arvonlisäverotuksen piiriin eivätkä siten oikeuta laskennalliseen palautukseen. Kunnalla on kuitenkin oikeus laskennalliseen palautukseen ulkomaiselta myyjältä ostetuista, luonteeltaan laskennalliseen palautukseen oikeuttavista palveluista, kunhan palvelun myyntimaaksi katsotaan Suomi. Näiden edellytysten täytyessä kunta voi saada laskennallista palautusta esimerkiksi ulkomaiselta myyjältä ostetuista laboratoriopalveluista.⁵⁰

Kunnan on ilmoitettava Verohallinnolle kalenterivuodelta palautuksena saatavien laskennallisten verojen yhteismäärä viimeistään kalenterivuotta seuraavan toisen kuukauden loppuun mennessä siltä osin kuin tietoja ei ole aikaisemmin ilmoitettu (AVL 130a.5 §). Ilmoitusmenettely vastaa siis AVL 130 §:n mukaista menettelyä.

Verohallinnon ohjeen mukaan laskennallinen palautus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jona tavara tai palvelu on vastaanotettu, ennakkomaksu maksettu tai maahantuotu tavara tullattu. Maksettu tuki tai avustus kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jona se on maksettu. Myyjän tulee antaa kunnalle luovuttamistaan verottomista terveyden- ja sairaanhoitoon tai sosiaalihuoltoon liittyvistä palveluista ja tavaroista lasku, josta käy ilmi, että kyse on verottomasta terveyden- ja sairaanhoidosta tai sosiaalihuollosta (esimerkiksi laskumerkinnällä ”AVL 34 §:ssä tarkoitettu myynti” tai ”AVL 37 §:ssä tarkoitettu myynti”).⁵¹

Arvonlisäverottoman terveyden- ja sairaanhoidon tai sosiaalihuollon kriteerien täyttyminen on siis laskennallisen palautuksen perusedellytys. Se ei kuitenkaan aina ole ainoa merkityksellinen kriteeri. Rajankäyntiä on aiheuttanut se, katsotaanko kunta tuen tai avustuksen maksajaksi ja siten palautukseen oikeutetuksi tilanteessa, jossa kunta ei itse toimi rahoittamansa tuen välittömänä maksajana. Ratkaisussaan KHO 2008:68

⁵⁰ Verohallinto 2016, 3.5.1 Laskennalliseen palautukseen oikeuttavat hankinnat.

⁵¹ Verohallinto 2016, 3.5.5 Ostolaskujen merkinnät ja muut dokumentit.

korkein hallinto-oikeus katsoi, että kunta on oikeutettu AVL 130a §:ssä tarkoitettuun laskennallisen veron palautukseen myös silloin, kun kunnan antaman tuen maksamisesta tuen saajalle huolehtii kunnan puolesta joku toinen.

KHO 2008:68.

Yksityisen hoidon tuki haetaan Kansaneläkelaitokselta, joka myös maksaa hoidon tuottajalle. Kansaneläkelaitos ja kunta voivat sopia, että Kansaneläkelaitos hoitaa myös hoitorahan kunnan päätöksen mukaisen kunnallisen lisän maksamisen. Lasten kotihoidon tuesta annetusta laista käy ilmi, että kunta korvaa tämän lain perusteella kyseisistä tuista Kansaneläkelaitokselle aiheutuvat kustannukset. Oikeus katsoo, että lasten yksityisen hoidon tuessa (hoitoraha ja hoitolisä) ja kunnallisessa lisässä on kyse AVL 130a §:ssä tarkoitettusta kunnan toiminnan harjoittajalle toimintaa varten maksamasta tuesta, eikä sillä seikalla, että tuki maksetaan Kansaneläkelaitoksen kautta, ole merkitystä.

Kunnalla on oikeus palautukseen antamastaan tuesta myös silloin, kun kuntien yhteistoimintasopimuksen mukaan yksi kunnista hallinnoi tuen tai lisän maksamisen muiden kuntien puolesta ja laskuttaa tuen saajan kotikunnalta⁵².

3.5 Kuntapalautuksen hallinnollisesta yksinkertaisuudesta

Palautusmenettelyn soveltamisen lähtökohtana on toiminnan arvonlisäverottomuuden todentaminen. Kunnan oman toiminnan arvonlisäverottomuuden toteaminen on yksinkertaisempaa kuin ulkoisten toimijoiden sille luovuttamien sosiaali- ja terveyspalvelujen arvonlisäverottomuuden varmistaminen. Arvonlisäverottomuuskriteerien määrittämisen haasteellisuutta osoittaa, että korkein hallinto-oikeus on tehnyt arvonlisäverolain voimassaoloaikana 21 terveyden- ja sairaanhoidon sekä neljä sosiaalihuollon arvonlisäverottomuutta käsittelevää ratkaisua. Ratkaisut ovat selkiinnyttäneet oikeustilaa, mutta sääntöjen soveltaminen on silti työlästä. Palautusmenettely ei sinällään paljoakaan lisää tätä hallinnollista raskautta, mutta toiminnan arvonlisäverottomuuden todentaminen liittyy silti kiinteästi palautuksen hakemiseen.

Kunnan tehdessä arvonlisäverollisia hankintoja verotonta toimintaa varten sillä on palautusoikeus laskuihin sisältyvästä verosta. Jos hankinnat tehtäisiin arvonlisäverollista toimintaa varten, kunnalla olisi laskuihin sisältyvästä verosta vähennysoikeus.

⁵² Suorto 2012, s. 74.

AVL 130 §:n mukainen palautusmenettelyn hallinnollinen rasitus liittyy siis siihen, että kunnan tulee tunnistaa oman toimintansa status arvonnäverotuksessa ja kohdistaa laskuun sisältyvä vero tämän perusteella oikein. Kun palautuksen hakeminen perustuu vähennysoikeutta vastaavaan menettelyyn, hallinnollinen rasitus on teknisessä mielessä minimaalinen. Kunnan oman toiminnan arvonnäverotuksellisen statuksen tunnistamista taas voi pitää uponneena kustannuksena eli sellaisena kustannuksena, joka kunnalle koituu joka tapauksessa ilman kuntapalautusjärjestelmääkin.

Laskennallisenkin palautuksen hakeminen on teknisesti yksinkertaista, kun viiden prosentin korvaus perustuu suoraan kunnan maksamaan summaan. Oikeudelle laskennalliseen palautukseen asetetaan kuitenkin monia erityyppisiä kriteereitä, joiden täyttymisestä kunnan tulee (tai ainakin tulisi) varmistua ennen palautuksen hakemista. Kun laskennallinen palautus on rajattu arvonnäverottomaan terveyden- ja sairaanhoitoon ja sosiaalihuoltoon, näille erityislaeissa asetettujen kriteerien täytyminen edellyttää tarkistuksia paitsi palvelun luonteesta myös esimerkiksi sosiaalihuollon toiminnan harjoittajan oikeudesta tuottaa kyseisiä palveluja kyseisessä toimipisteessä ja sosiaalihuollon asiakkaan oikeudesta saada kyseistä sosiaalipalvelua. Terveyden- ja sairaanhoidon laskujen oikea käsittely voi myös edellyttää varmistumista sellaisten toimijoiden statuksesta, jotka eivät ole palvelun myyjiä.

Kun arvonnäveroton sosiaalihuolto aiemmin kuvatuin edellytyksin oikeuttaa laskennalliseen palautukseen, mutta arvonnäveroton koulutus ei, rajanveto voi joskus tuottaa vaikeuksia. Verohallinnon ohjeen mukaan kunnan perusopetuslain mukaan järjestämä ja hankkima aamu- ja iltapäivätoiminta on arvonnäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettua verotonta koulutusta (eikä siten oikeuta laskennalliseen palautukseen). Ratkaisevaa ei tässä tapauksessa ole toiminnan luonne, vaan se, mihin lakiin se perustuu. Muu kuin perusopetuslain mukainen aamu- ja iltapäivätoiminta voi olla arvonnäverotonta sosiaalihuoltoa, jos sosiaalihuollolle asetetut edellytykset täyttyvät.⁵³

⁵³ Verohallinto 2011, 7 Koululaisten aamu- ja iltapäivähoito.

3.6 Kuntapalautus kilpailuneutraalisuuden toteuttajana

Arvonlisäverolakia koskevan hallituksen esityksen mukaan AVL 130 §:n avulla oli nimenomaan tarkoitus ratkaista kunnan itse tuottamien ja ostamien palvelujen välinen kilpailuneutraalisuusongelma. Esityksen perustelujen mukaan kunnalla olisi oikeus palautukseen samassa laajuudessa kuin sillä olisi ollut vähennyksiin, jos kyseessä olisi ollut verollinen toiminta.⁵⁴

Ilman AVL 130 §:ää kuntien olisi ollut edullisempaa tuottaa palvelut itse ilman verokustannusta kuin ostaa ne verovelvolliselta yritykseltä verolliseen hintaan. Kuten taulukosta 1 ilmenee, kun hankinnan kohteena on tuote tai palvelu, johon ei sisälly arvonlisäverollista alihankintaa muilta yrityksiltä, AVL 130 § takaa hankintaneutraalisuuden, sillä tällöin kunta saa palautuksena yrityksen laskulla veloittaman arvonlisäveron, jota kunnan omasta tuotannosta ei perittäisi:

TAULUKKO 1. Kunnan itse tuottaman ja ulkoiselta toimijalta ostetun palvelun arvonlisäverokohtelu, kun palveluun ei sisälly arvonlisäverollisia hankintoja.

AVL 130 §: KUNNAN OMA TUOTANTO – ULKOINEN HANKINTA			
Sisäisten kustannusten osuus hankinnasta 100 %			
	Kunta	Yritys	Lisätietoja
Kustannukset (ei sis. alv)	100	100	
Laskutettava alv Kuntapalautus AVL 130 §		24 -24	<i>kunta saa yrityksen laskuttaman alv:n palautuksena maksetaan kunnalle</i>
Yhteensä	100	100	

Jos taas hankittavaan palveluun sisältyy työn lisäksi myös kolmansilta osapuolilta hankittuja hyödykkeitä, AVL 130 § ei takaa kilpailuneutraalisuutta. Tällöin AVL 130 § vääristää kilpailua hankittavaan palvelukokonaisuuteen sisältyvien arvonlisäverollisten hankintojen veron verran. AVL 130 § antaa kunnille ja kuntayhtymille oikeuden palautukseen, kun taas yksityisillä palveluntuottajilla ei ole vastaavaa oikeutta ole. AVL 130 §:n aiheuttaman vinouman kuvaamiseksi oletan seuraavassa esimerkissä, että työkustannusten osuus palvelussa on 70 prosenttia ja loput 30 prosenttia kustannuksista

⁵⁴ HE 88/1993, Yksityiskohtaiset perustelut, 12 luku. Veron palauttaminen muille kuin verovelvollisille, Kunnat.

sisältää arvonlisäveroa. Suomessa on käytössä useita eri arvonlisäverokantoja, mikä vaikeuttaa tarkkojen laskelmien tekemistä, mutta taulukon 2 esimerkissä hankintojen sisältämän veron osuudeksi oletetaan 20 prosenttia.

TAULUKKO 2. AVL 130 § mukaisen palautuksen vaikutus kunnan oman tuotannon kustannuksiin verrattuna ulkoisten toimijoiden kustannuksiin.⁵⁵

AVL 130 §: KUNNAN OMA TUOTANTO - ULKOINEN HANKINTA			
Sisäiset kustannukset 70 % - hankinnat 30 %, josta veroa 20 %			
	Kunta	Yritys	Lisätietoja
Sisäiset kustannukset	70	70	
Hankinnat (sis. 20 % alv)	30	30	
Kuntapalautus AVL 130 §⁵⁶	-5		<i>kunta saa hankintalaskujen sisältämän alv:n palautuksena; yritys ei</i>
Yhteensä	95	100	

Hankintaneutraalisuuden takaamiseksi arvonlisäverolakiin lisättiin vuonna 2002 säännös AVL 130a §, joka antaa kunnille oikeuden hakea viiden prosentin laskennallista palautusta korvaukseksi niiden ulkoisilta toimijoilta tekemien, arvonlisäverottoman sosiaalihuollon tai terveyden- ja sairaanhoidon hankintojen kustannuksiin sisältyvästä piilevästä verosta. Yleinen arvonlisäverokanta oli tuolloin 22 prosenttia ja alennetut kannat olivat 8 prosenttia ja 17 prosenttia. Hankintoihin sisältyvän piilevän veron määrää on siis mahdotonta laskea täsmällisesti. Viiden prosentin laskennallinen palautus takaa hankintaneutraalisuuden taulukon 3 esimerkkitalanteessa, jossa työkustannusten osuus on 70 prosenttia, arvonlisäverollisten hankintojen osuus on 30 prosenttia ja piilevän veron osuus niistä oletetaan 20 prosentiksi:

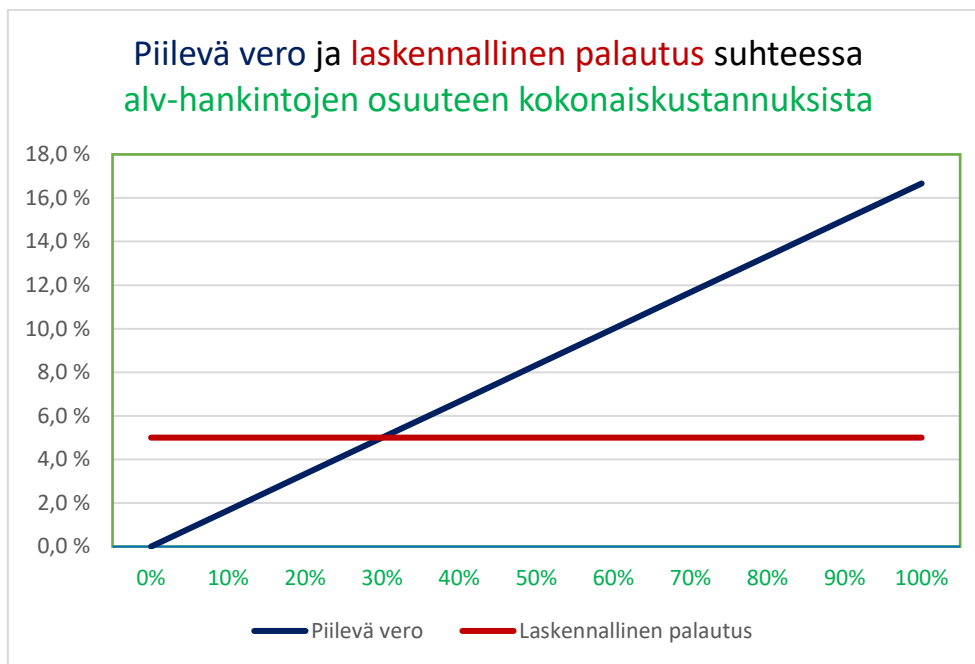
⁵⁵ Vrt. SOU 2015:93, s. 41, jossa Ruotsin palautuksen vaikutusta laskettaessa hankintojen osuudeksi arvioidaan myös 30 prosenttia, mutta käytetty arvonlisäverokanta on 25 prosenttia.

⁵⁶ Veron osuus $100 \text{ €} \times 30\% \times \frac{20}{120} = 5 \text{ €}$.

TAULUKKO 3. AVL 130 §:n ja AVL 130a §:n yhteisvaikutus.

AVL 130 § + 130a §: OMA TUOTANTO - ULKOINEN HANKINTA			
Sisäiset kustannukset 70 % - hankinnat 30 %, josta veroa 20 %			
	Kunta	Yritys	Lisätietoja
Sisäiset kustannukset	70	70	<i>kunta saa hankintalaskuilla laskutetun alv:n palautuksena</i>
Hankinnat (sis. 20 % alv)	30	30	
Kuntapalautus AVL 130 §	-5		
Yrityksen kustannukset		100	
Oman tuotannon kustannukset	95		
Kuntapalautus AVL 130a §		-5	<i>kunta saa laskennallisena palautuksena yrityksen hankintoihin sisältyvästä verosta 5 % yrityksen kunnalta laskuttamasta summasta</i>
Palvelun kustannus kunnalle	95	95	

Mitä isompi osuus yritykseltä hankittavasta arvonlisäverottomasta palvelusta koostuu toisilta yrityksiltä hankittavista arvonlisäverollisista tavaroista tai palveluista, sitä isompi on tosiasiallisesti piilevän veron määrä. Kuvio 2 havainnollistaa, miten arvonlisäveroa sisältävien hankintojen osuus palvelun kokonaiskustannuksista vaikuttaa piilevän veron todelliseen osuuteen laskennallisen palautuksen pysyessä viidessä prosentissa:



KUVIO 2. Piilevä vero ja laskennallinen palautus suhteessa arvonlisäverollisten hankintojen osuuteen palvelun kokonaiskustannuksista.

Tässäkin kuviossa arvonlisän osuudeksi hankintakustannuksista on oletettu 20 prosenttia, jolloin kunnan saama laskennallinen palautus alittaisi yrityksen arvonlisäkustannukset silloin, kun verollisten hankintojen osuus yrityksen kustannuksista olisi yli 30 prosenttia.

Viiden prosentin laskennallista palautusta saa kaikista kunnan ulkoisilta toimijoilta hankkimista arvonlisäverottoman sosiaalihuollon ja terveyden- ja sairaanhoitopalveluista riippumatta eri alatoimialojen ja eri toimijoiden todellisista kustannuksista. Terveyden- ja sairaanhoito- sekä sosiaalipalvelualan arvonlisävero-ongelmia yritysten näkökulmasta käsittelevässä muistiossaan Äärilä ja Koski arvioivat yksityisten sosiaali- ja terveyspalvelujen hintoihin sisältyvän piilevän arvonlisäveron määrän vaihteluväliksi 3–10 prosenttia⁵⁷. Tämän arvion perusteella laskennallisen kuntapalautuksen vaikutus näyttää olevan joskus kunnan sisäistä tuotantoa, joskus yrityksiä suosiva.

Lith arvioi vuonna 2008 Helsingin seudun kauppakamarille, Sosiaalialan Työnantaja- ja Toimialaliitolle, Terveyspalvelualan Liitolle ja Lääkäripalveluyritysten Yhdistykselle laatimassaan muistiossa piilevän veron osuutta sosiaali- ja terveysalan yritysten kustannuksista. Lith hyödynsi selvityksessään Viranomaisyhteistyön kehittämisprojekti

⁵⁷ Äärilä – Koski 2007, s. 4.

Virken tahtotietojärjestelmästä vuosilta 2003 ja 2005 muodostettuja tilastoja. Hänen piilevää arvonlisäveroa koskevat laskelmansa rakentuvat viiden muuttujan varaan:

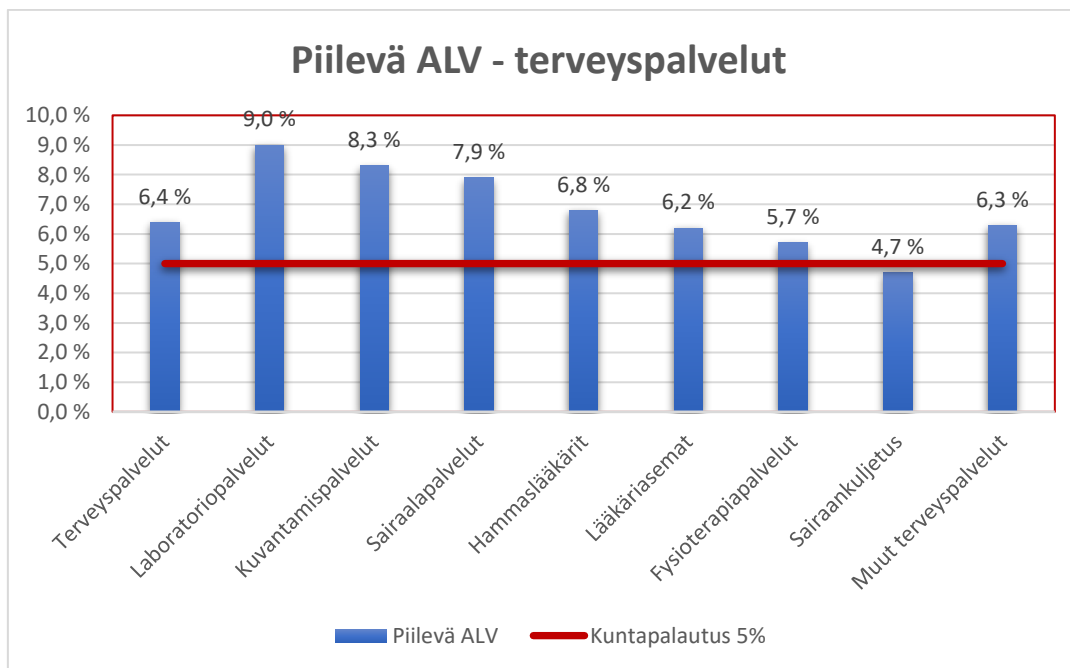
- 1) yritysten liikevaihto (pl. liiketoiminnan muut tuotot)
- 2) ostot (aineet, tarvikkeet, tavarat)
- 3) ulkopuoliset palvelut
- 4) liiketoiminnan muut kulut
- 5) (tase-erien avulla laskennallisesti arvioitut) poistot.⁵⁸

Lithin laskelmat perustuvat siis tilastoitujen tilinpäätöstietojen tulkintaan, joten virhetulkintojen mahdollisuus on olemassa. Toisaalta tilastoaineiston käyttö on mahdollistanut laajemman otoksen kuin yrityskohtaisissa tutkimuksissa olisi mahdollista.

Terveyspalvelualan yritysten laskennallinen piilevä arvonlisävero vuonna 2005 oli Lithin (2008) askelmien mukaan 6,4 prosenttia liikevaihdosta ja sosiaalialan 6,3 prosenttia. Aine- ja tarvikeostojen osuus piilevästä arvonlisäverosta oli noin neljännes, ulkopuolisten palvelujen noin 15 prosenttia ja liiketoiminnan muiden kulujen lähes puolet. Piilevän veron painottuminen liiketoiminnan muiden kuluihin vaikuttaa se, että alan yritykset toimivat usein vuokratiloissa. Lisäksi eräillä alatoimialoilla tarvittavat toimitilat ja niiden vuokrat ovat suuria suhteessa liikevaihtoon. Vuokrat itsessään ovat verottomia, mutta niihin sisältyy piilevää arvonlisäveroa. Terveystenhuollossa piilevän arvonlisäveron osuus oli Lithin laskelmien mukaan korkein laboratoriopalveluissa (9,0 %) ja kuvantamispalveluissa (8,3 %) ja keskiarvoa korkeampi myös sairaalapalveluissa (7,9 %) ja hammaslääkäripalveluissa (6,8 %). Kuvantamispalveluissa piilevän arvonlisäveron korkea osuus liittyy Lithin mukaan investointihyödykkeisiin, laboratorio- ja hammaslääkäripalveluissa aine- ja tarvikeostoihin. Sairaalapalveluissa piilevän veron kertymiseen vaikuttavat sekä investointihyödykkeiden hankinnat että aine- ja tarvikeostot.⁵⁹ Piilevän veron suhdetta laskennalliseen palautukseen näillä aloilla havainnollistaa kuvio 3.

⁵⁸ Lith 2008, s. 3.

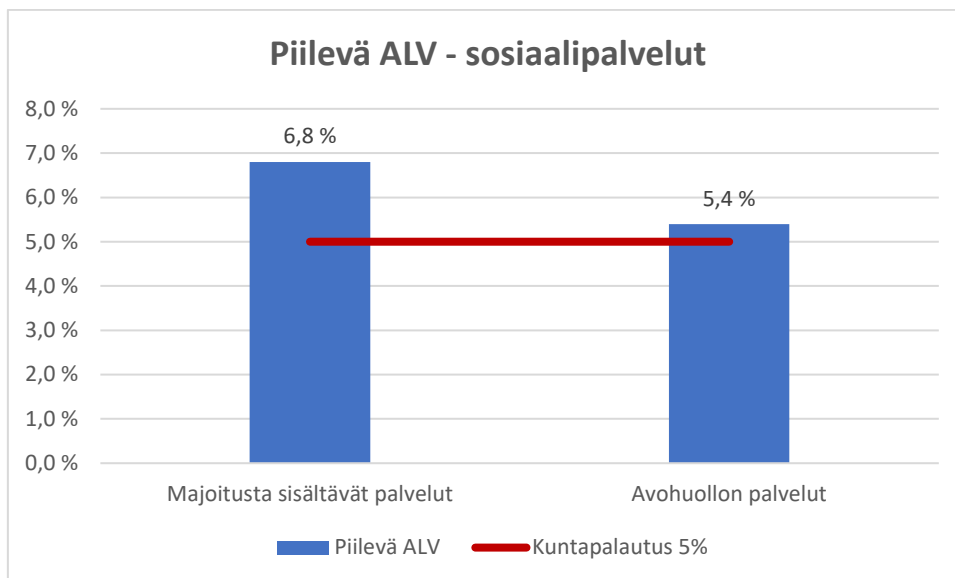
⁵⁹ Lith 2008, s. 24–25.



KUVIO 3. Terveysterveystuissa piilevä ALV suhteessa 5 prosentin laskennalliseen palautukseen.

Sosiaalipalveluissa piilevällä arvonlisäverolla on iso merkitys majoitusta sisältävissä palveluissa (6,8 %), erityisesti lasten ja nuorten laitoshoidossa. Yksityiset sosiaalipalvelut ovat painottuneet majoituksen sisältäviin palveluihin ja ne ovat siksi varsin pääomavaltaisia, mikä kasvattaa piilevän veron osuutta.⁶⁰ Kuvio 4 esittää sosiaalipalveluissa Lithin laskelmien mukaan piilevän arvonlisäveron suhteessa viiden prosentin laskennalliseen palautukseen.

⁶⁰ Lith 2008, s. 24–26.



KUVIO 4. Sosiaalipalveluissa piilevä ALV suhteessa 5 prosentin laskennalliseen palautukseen.

Piilevän arvonlisäveron laskennallinen osuus yritysten liikevaihdosta oli korkeampi Uudellamaalla (6,7 %) kuin muualla Suomessa (6,1 %). Lithin arvion mukaan ero voi johtua Uudellamaalla toimivien yritysten pääomavaltaisuudesta, suuremmasta yksikkökoosta, yrityksen ulkopuolelta ostettavien alihankinta- ja tukipalvelujen laajemmasta tarpeesta sekä pääkaupunkiseudun muuta maata selvästi korkeammista toimitilavuokrista.⁶¹

Lithin yritysten tuloslaskelmien pohjalta tekemät arviot piilevän veron määrästä aineiden ja tarvikkeiden sekä investointihyödykkeiden poistoissa perustuvat vuonna 2005 voimassa olleeseen 22 prosentin verokantaan. Sairaaloihin hän sovelsi laskelmissaan 20 prosentin verokantaa sillä perusteella, että sairaaloiden ostoihin sisältyi paljon lääkkeitä, joiden verokanta oli 8 prosenttia. Yli 20 työntekijöiden yritysten palveluostoihin hän sovelsi 20 prosentin verokantaa sillä (mielestäni järkevällä) perusteella, että isojen yritysten palveluostot painottuvat oman alan arvonlisäverottomiin alihankintoihin. Muissa liiketoiminnan kuluissa hän arvioi arvonlisäveron osuudeksi 17 prosenttia. Vertailulaskelmassa, jossa hän alensi kaikkia käyttämiään arvonlisäprosentteja kahdella prosenttiyksiköllä, hän sai terveyspalvelujen piileväksi arvonlisäveroksi 5,8 prosenttia ja

⁶¹ Lith 2008, s. 25–26.

sosiaalipalvelujen 5,7 prosenttia.⁶² Lithin laskelmat perustuvat siis useisiin oletuksiin ja arvioihin, mutta laskentaperiaatteet ovat nähdäkseni hyvin perusteltuja ja objektiivisuuteen pyrkiviä.

Lithin laskelmien perusteella laskennallinen kuntapalautus ei siis näytä kattaneen yritysten kustannuksiin tosiasiallisesti sisältyvää piilevää veroa edes nykyistä alemmilla verokannoilla. Laskennallinen palautus on pysynyt viitenä prosenttina, vaikka arvonlisäverokannat ovat muuttuneet. Yleinen arvonlisäverokanta on nykyään 24 prosenttia, kun se vuonna 2002 oli 22 prosenttia (AVL 84 §). Alennetut kannat ovat 10 ja 14 prosenttia, kun vuonna 2002 ne olivat 8 ja 17 prosenttia (AVL 85–85a §). Esimerkiksi elintarvikkeiden arvonlisävero on siis nykyään kolme prosenttiyksikköä alempi mutta lääkkeiden kaksi prosenttiyksikköä korkeampi kuin silloin, kun AVL 130a §:n mukainen korvaustaso määritettiin. Yleisen arvonlisäverokannan kahden prosenttiyksikön nousu on joka tapauksessa kasvattanut hieman piilevän veron osuutta yritysten kustannuksissa. Jos hankintoihin sisältyväksi arvonlisäveron määräksi oletettaisiin nykyään 22 prosenttia, laskennallinen kuntapalautus vastaisi todellisia kustannuksia tilanteessa, jossa hankintojen osuus olisi 28 prosenttia. 24 prosentin verokannalla kuntapalautus kattaisi arvonlisäverot, jos hankintojen osuus olisi 26 prosenttia. Suomen laskennallinen kuntapalautus on siis alun perinkin määritetty tasolle, jossa se kattaa piilevän veron vain sellaisessa toiminnassa, jossa hankintojen osuus on varsin alhainen, eikä korvaustasoa ole sidottu arvonlisäverokantaan.

Äärilän ja Kosken Ernst & Youngille vuonna 2008 laatimassa, terveyden- ja sairaanhoito- sekä sosiaalipalvelualan yritysten arvonlisävero-ongelmia käsittelevässä muistiossa otetaan esiin kuntapalautuksen aiheuttama kilpailuneutraalisuushäiriö paitsi yrityksen ja kunnan oman tuotannon välillä myös yrityksen oman tuotannon ja sen alihankkijoiden välillä. Kilpailuvääristymä yrityksen ja kunnan välillä syntyy siitä, että arvonlisäverottomia palveluja tuottavien yksityisten palveluntuottajien hintoihin jää verollisista hankinnoista piilevää veroa, kun taas kuntapalautuksen vuoksi kunnan oman tuotannon kustannuksissa piilevää veroa ei ole. Kunnan hankkiessa yksityisten tuottamia arvonlisäverottomia sosiaali- ja terveydenhoitopalveluja yksityisiltä laskennallinen kuntapalautus eliminoi kunnan oman tuotannon ja yritysten kustannusrakenne-eron vain viiden

⁶² Lith 2008, s. 21, 27–28.

prosentin piilevän veron osuuden verran. Kilpailuasemaansa parantaakseen yritysten kannattaa siis yrittää minimoida kustannuksiinsa sisältyvä piilevä vero, mikä voi johtaa siihen, että ne tuottavat verosyistä sisäisesti sellaisia tukipalveluja, jotka muuten kannattaisi ulkoistaa. Tehokkaimpana keinona neutraalisuusongelmien ratkaisemiseksi Äärilä ja Koski pitivät AVL 130 §:n mukaisen palautusoikeuden myöntämistä yksityisille sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen tuottajille, mutta he epäilivät itsekkin tätä arvonlisäverodirektiivin vastaiseksi. Niinpä he esittivät vaihtoehdoksi AVL 130a §:n mukaisen laskennallisen palautuksen myöntämistä yksityisille palveluntuottajille. Heidän käsityksensä mukaan arvonlisäverodirektiivi ei suoranaisesti estäisi tällaisen veroneutraalisuuteen tähtäävän järjestelmän käyttöönottoa. Kolmantena vaihtoehtona he esittivät piilevää arvonlisäveroa vastaavan määrän kompensoimista arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolisella järjestelmällä.⁶³ Palaan näihin ja muissa maissa esitettyihin parannusehdotuksiin luvussa 6.5.

Arvonlisäverolain 130 §:n mukainen palautusjärjestelmä poistaa hankintoihin sisältyvän veron kuntien arvonlisäverottomista palveluista kokonaan silloin, kun ulkoisilta toimijoilta sitä varten tehtyihin hankintoihin ei sisälly vähennys- ja palautuskelvotonta arvonlisäveroa. Silloin kun kunnalle arvonlisäverottomia palveluja tarjoava yritys tekee arvonlisäverollisia hankintoja muilta yrityksiltä, sen kustannuksiin jää piilevää veroa, jollaista kunnan omana toimintana tuottamaan palveluun ei AVL 130 §:n vuoksi jää. AVL 130a §:n mukainen laskennallinen kuntapalautus luotiin oikaisemaan tätä AVL 130 §:n aiheuttamaa kilpailuvääristymää kunnan tekemissä hankintapäätöksissä. Sen osumatarkkuus vaihtelee eri toimialoilla, toimintamalleilla ja alueilla ja jonkin verran myös yritysten koon mukaan, mutta eri arviolaskelmien perusteella korvaus vaikuttaa useimmiten alittaneen piilevän veron todellisen määrän jo aiemmilla, nykyisiä pääsääntöisesti alemmilla verokannoilla.

Arvonlisäverolain 130a §:n mukaisen kaavamaisen palautuksen puolesta puhuu se, että se on suhteellisen yksinkertainen tapa lieventää kilpailuneutraalisuushäiriötä kunnan oman toiminnan ja yritysten välillä. Palautus on pysynyt viitenä prosenttina koko järjestelmän olemassaoloajan, vaikka arvonlisäverokantoja on muutettu pääsääntöisesti ylöspäin. Korvaustason vakiintuneisuus edistää kuitenkin oikeusvarmuutta, mikä on

⁶³ Äärilä – Koski 2007, s. 1, 6–8.

oleellista pitkäaikaisia hankintoja suunniteltaessa. Kaavamaisena palautuksena AVL 130a §:n mukainen ei huomioi yritysten todellisia piileviä veroja, mikä antaa yritysten välisessä kilpailussa etua niille, yleensä isommille yrityksille, joilla on resursseja valita toiminnassaan tarvitsemiensa tuotteiden ja palvelujen oman tuotannon ja alihankinnan välillä. AVL 130 §:n kaltaisen palautusoikeuden puuttuminen aiheuttaa siis kilpailuneutraalisuusongelman sosiaali- ja/tai terveyspalveluja sekä kunnalle että loppuasiakkaille myyvän yrityksen oman tuotannon ja sen potentiaalisten alihankkijoiden välille. Kun arvonlisäverottomia palveluja tuottavalla yrityksellä ei ole oikeutta palautukseen, sille on arvonlisäverotuksellisesti edullisempaa tuottaa tarvitsemiaan palveluja itse kuin ulkoistaa niitä muille yrityksille.

Palautusjärjestelmä on arvonlisäverojärjestelmän puitteissa luotu mekanismi kilpailuneutraalisuusongelmien lieventämiseksi. Muitakin vaihtoehtoja on. Esimerkiksi koulutuspalveluissa, joihin ei ole ulotettu AVL 130a §:n mukaista oikeutta laskennalliseen palautukseen, piilevää veroa kompensoidaan valtionosuuskorotuksin. SOTE-uudistuksessa kilpailuneutraalisuuteen on tarkoitus pyrkiä arvonlisäverotuksen ulkopuolisin keinoin.

3.7 Kilpailuneutraalisuus SOTE- ja maakuntauudistuksen toteuduttua

Hallituksen esityksessä 15/2017 sosiaali- ja terveydenhuolto esitetään siirrettäväksi maakuntien hoidettavaksi, mikä supistaisi AVL 130 §:n ja AVL 130a §:n soveltamisalaa. Esityksen mukaan SOTE-uudistuksen ja maakuntauudistuksen toteuduttua AVL 130a §:n soveltamisalasta vain varhaiskasvatuslaissa (1973/36) tarkoitettu päivähoito olisi jäämässä kunnille manner-Suomessa. Niinpä AVL 130a § koskisi jatkossa vain sosiaali- ja terveydenhuollon palveluja Ahvenanmaan maakunnassa⁶⁴ ja varhaiskasvatuslaissa tarkoitettua päivähoitoa manner-Suomen kunnissa.⁶⁵ Tässä yhteydessä kuntayhtymät lakkaisivat olemasta oikeutettuja AVL 130a §:n mukaiseen laskennalliseen kuntapalautukseen, sillä nykyisin kuntayhtymien hoidettavana olevat SOTE-palvelut

⁶⁴ Ahvenanmaan maakunta ei kuulu SOTE-uudistuksen piiriin.

⁶⁵ HE 15/2017, Yksityiskohtaiset perustelut, 1.12 Arvonlisäverolaki.

siirtyisivät maakunnille. AVL 130a §:ää sovellettaisiin edelleen kunnan vastuualueelle jäävien AVL 37 § ja 38 §:n mukaisiin sosiaalipalveluihin.⁶⁶

Arvonlisäverolain 130 §:n mukainen palautusoikeus on rajattu kuntiin eikä hallitus esitä säännöksen muuttamista. Maakunnan järjestämiksi kaavailtujen sosiaali- ja terveyspalvelujen ja pelastustoimen hankintojen arvonlisävero on siten jäämässä säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle. Hallituksen esityksen mukaisessa SOTE-mallissa hankintaneutraalisuuden varmistaminen ei edellytä AVL 130 §:ää ja AVL 130a §:ää vastaavien säännösten ulottamista maakuntiin, sillä maakunnille suunniteltu rahoitusmalli eroaa kuntien rahoituksesta. Maakunnat eivät ole saamassa verotusoikeutta vaan niiden toiminta on tarkoitus rahoittaa pääosin valtion rahoituksella ja osaksi palvelujen käyttäjiltä perittävillä asiakasmaksuilla. Hankintaneutraalisuusongelma koskee toki maakuntienkin järjestämää arvonlisäverotonta toimintaa, mutta SOTE- ja maakuntauudistuksessa ongelma on tarkoitus ratkaista ilman kuntapalautuksen kaltaista mekanismia.⁶⁷

Arvonlisäverotuksen kustannusten suhteen esitettiin kahta erilaista menettelyä. Valinnanvapauden piiriin kuuluvan sosiaali- ja terveydenhuollossa ja kilpailluilla markkinoilla tapahtuvassa toiminnassa esitettiin samojen sääntöjen soveltamista maakunnallisiin ja yksityisiin palvelutuottajiin. Tämä suunniteltiin toteutettavaksi siten, että valinnanvapauden piiriin kuuluvat palvelut olisi yhtiöitetty. Yhtiöittäminen vaikuttaisi myös kiinteistöjen luovuttamisen verokohteluun. Oikeus hakeutua kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvolliseksi ei koskisi kiinteistöä, joka olisi maakunnallisella yhtiöllä yksinomaisesti vähennykseen oikeuttamattoman valinnanvapauden piiriin kuuluvan sosiaali- ja terveysalan toiminnan käytössä. Muun maakunnan järjestämistä vastuulla olevan toiminnan arvonlisäverokustannusten korvaaminen nähtiin hallituksen esityksessä mielekkäänä toteuttaa suoraan valtion talousarviomenettelyn kautta, koska maakunnallinen toiminta rahoitetaan kokonaan valtion varoista. Hallinnollisen yksinkertaisuuden lisäksi valtion suoran rahoituksen eduiksi nähdään myös läpinäkyvyys,

⁶⁶ HE 15/2017, 3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset, 3.3.7 Arvonlisäverotus.

⁶⁷ HE 15/2007, 3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset, 3.3.7 Arvonlisäverotus.

oikeusvarmuus ja valvonnalliset edut sekä mahdollisuus tarvittaessa sopeuttaa järjestelmä joustavasti erilaisiin palvelutuotannon rakenteisiin.⁶⁸

Valinnanvapauden laajuudesta ja maakunnallisten palvelujen yhtiöittämisvelvoitteesta ei tätä kirjoitettaessa ole niin laajaa yksimielisyyttä, että hallituksen esityksessä kuvattuja suunnitelmia voisi pitää lopullisena ratkaisuna. Ne valottavat kuitenkin nykyisestä kunta-palautusjärjestelmästä poikkeavia keinoja kilpailuneutraalisuuden ja hankintaneutraalisuuden saavuttamiseksi. Hallituksen aikomuksena on siis poistaa palautusmenettely käytöstä niiltä palveluilta, joiden järjestämisvastuu SOTE- ja maakunt uudistuksessa siirretään kunnilta maakunnille. AVL 130a § aiotaan rajata koskemaan vain ja manner-Suomen kuntien järjestämisvastuulle jäävää päivähoitoa ja SOTE-uudistuksen ulkopuolella olevaa Ahvenanmaan maakuntaa. Valinnanvapauden piiriin kaavailuissa SOTE-palveluissa kilpailuneutraalisuus oli tarkoitus saavuttaa yhtiöittämällä maakunnalliset palvelut, jolloin niitä käsiteltäisiin arvonlisäverotuksessa samoin kuin yksityisiä palveluntuottajia. Maakunnan itse tuottamissa palveluissa hankintaneutraalisuus on suoraviivaisinta toteuttaa valtion talousarviomenettelyn kautta. Kuntapalautusjärjestelmän kaltaiselle korvausmekanismille ei siis nähdä tarvetta niin kauan kuin maakunnilla ei ole verotusoikeutta vaan niitä rahoitetaan pääosin valtion varoista.

⁶⁸ HE 15/2017, 3 Esityksen tavoitteet ja keskeiset ehdotukset, 3.3.7 Arvonlisäverotus.

4 Kuntakorvaus Ruotsissa

4.1 Kuntakorvausjärjestelmän taustaa

Ruotsi otti arvonlisäveron käyttöön vuonna 1969. Kuten Suomessa, arvonlisäverottoman toiminnan hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden puuttuminen kokonaan johtaisi Ruotsissakin siihen, että kuntien ja maakäräjien olisi edullisempaa tuottaa arvonlisäverottomuuden piirissä olevat palvelut itse kuin hankkia niitä muilta toimijoilta. Hankintaneutraalisuuden takaamiseksi Ruotsi antoi vuonna 1991 arvonlisäverojärjestelmänsä osana kunnille ja maakäräjille vähennysoikeuden näiden hankintojen sisältämästä arvonlisäverosta riippumatta siitä, tulivatko ne arvonlisäverolliseen vai arvonlisäverottomaan käyttöön. Ruotsin liittyessä 1995 Euroopan unionin jäseneksi lainsäädäntö harmonisoitiin EU-säännösten kanssa ja tällöin uuden mervärdesskattelagin mukainen vähennysoikeus rajattiin koskemaan arvonlisäverollisen toiminnan hankintoja ja arvonlisäverottoman toiminnan hankintojen korvaus eriytettiin omaksi laikseen. Aiemman vähennysoikeuden tilalle Ruotsi otti käyttöön erillisen järjestelmän kuntien ja maakäräjien ulkoisilta toimijoilta tekemiin hankintoihin sisältyvän veron korvaamisesta kunnille ja maakäräjille.⁶⁹

Nykyinen arvonlisäverottoman toiminnan korvausjärjestelmää koskeva sääntely on eriytetty lakiin Lag om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (2005:807) (LEMK) ja asetukseen förordning om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunalförbund och samordningsförbund (2005:811).

Korvausjärjestelmän tarkoituksena on hankintaneutraalisuuden aikaansaaminen kuntien ja maakäräjien oman tuotannon ja ulkopuolisilta toimijoilta ostettujen palvelujen välille, ei valtiontuen antaminen kuntien ja maakäräjien arvonlisäverottomalle toiminnalle. Vuosina 1996–2002 kunnat ja maakäräjät rahoittivat korvausjärjestelmän maksamillaan rahastomaksuilla. Vuoden 2003 alusta lähtien korvaukset on maksettu valtion budjetista, mutta kuntien ja maakäräjien yleistä valtiontukea on pienennetty vastaavasti.⁷⁰

⁶⁹ Regeringens proposition 2008/09:30, s. 15.

⁷⁰ Regeringens proposition 2008/09:30, s. 15.

LEMK-laki sisältää säännökset arvonlisäverokustannusten korvaamisesta kahdella eri mekanismilla riippuen siitä, onko kyseessä kuntien arvonlisäverottoman toiminnan hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta vai tiettyjen arvonlisäverottomien alojen hankintoihin sisältyvästä piilevästä verosta.

4.2 Korvaus hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta

LEMK 1–2 § antavat kunnille, maakäräjille, kuntayhtymille ja yhteistoimintayhtymille⁷¹ (jatkossa: kunnille) oikeuden korvaukseen hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta sellaisissa tapauksissa, joissa ne eivät ole oikeutettuja arvonlisäverolain mukaiseen vähennykseen tai palautukseen.

Mervärdesskattelagin 8 luvussa määritellään vähennysoikeus arvonlisäverollisen toiminnan hankintoihin sisältyvään arvonlisäveroon. Arvonlisäverottomaan toimintaan tehtävät hankinnat eivät oikeuta vähennykseen (ML 8:3 §). ML 10 luvussa määritellään tiettyjä arvonlisäverottomia hankintoja koskeva palautusoikeus. Näistä mainittakoon arvonlisäverodirektiivin Ruotsia koskeva poikkeus: lääkkeitä arvonlisäverottomasti reseptiä vastaan luovuttavat ja sairaaloille liiketoiminnan muodossa myyvät saavat palautusta hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, josta ne eivät voi tällaisten luovutusten arvonlisäverottomuuden vuoksi tehdä vähennystä (ML 10:11.1 §)⁷². Reseptiä vastaan luovutettuihin lääkkeisiin tai sairaaloille toimitettuihin lääkkeisiin ei siis sisälly Ruotsissa arvonlisäveroa.

Suomen AVL 130 §:ää vastaavaa kuntien arvonlisäverottoman toiminnan hankintojen arvonlisäveroon kohdistuvaa palautusmekanismia mervärdesskattelag ei tunne. Kuntien

⁷¹ Ks. Lag (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser. Samordningsförbund on kuntoutustoiminnan rahoittamisen koordinaatioelin, jonka jäsenenä voi olla kunta, maakäräjät, Försäkringskassan ja Arbetsförmedlingen.

⁷² ML 3:23 § 2 k määrittelee reseptillä luovutetut tai sairaalalle myydyt lääkkeet arvonlisäverottomiksi. Säännös on arvonlisäverodirektiivin 111b artiklan mahdollistama kansallinen poikkeus. Ruotsin oikeus palauttaa direktiivin 111b artiklan perusteella arvonlisäverottomasti myytyjen lääkkeiden hankintoihin sisältyvä arvonlisävero perustuu direktiivin 110 artiklaan.

oikeus korvaukseen arvonlisäverottoman toiminnan arvonlisäverollisista hankinnoista perustuu LEMK 1–2 §:iin.

Mervärdesskattelagin mukainen vähennys- tai palautusoikeus puuttuu kunnilta niissä tapauksissa, joissa niiden toiminta on arvonlisäverolain perusteella arvonlisäverotonta. Arvonlisäverotonta toimintaa koskevat määräykset sisältyvät mervärdesskattelagin 3 lukuun. Keskeisimmistä kunnan tai maakäräjien harjoittamasta toiminnasta arvonlisäverottomia ovat muun muassa sairaanhoito (ML 3:4–5 §), hammashoito (ML 3:6 §), sosiaalihuolto (ML 3:7 §), koulutus (ML 3:8 §), julkisesti rahoitettu kirjasto-, arkisto-, museo-, kansansivistys- tai kulttuurikasvatustoiminta (ML 3:11 § 2–6 k) sekä näihin välittömästi liittyvien tavaroiden ja palvelujen hankinnat. Arvonlisäverotonta on myös sellainen kunnan liikuntapalvelu, joka tarjoaa pääsyn urheilutapahtumaan tai mahdollisuuden urheilutoimintaan edellyttäen, että toiminnan ei voi katsoa olevan taloudellista. Arvonlisäverottoman liikuntapalvelun tarjoajan välittömästi kyseisiin palveluihin hankkimat palvelut ovat myös arvonlisäverottomia (ML 3:12 §). ML 3:29 §:n mukaan kunnan hankkimien tavaroiden ja palvelujen ottaminen omaan käyttöön on arvonlisäverotonta. Arvonlisäverottomuus ei koske vakituisiin asuntoihin kohdistuvia töitä lukuun ottamatta tiettyjä, sosiaalihuollon piirissä olevia asumismuotoja, joita käsittelen myöhemmin tässä luvussa.

LEMK 2a § koskee kuntakorvausta tilanteessa, jossa investointihyödykkeen käyttötarkoitus muuttuu tai kun investointihyödyke hankitaan. Investointitarkistusmenettely koskee Ruotsissa kiinteistöjä, asumisoikeusasuntoja, vuokra-asuntoja sekä koneita ja muuta käyttöomaisuutta, jonka arvo laskee ajan kuluessa⁷³ (ML 8a:2 §). Investointitarkistus tulee tehdä, jos investointihyödykkeen käyttötarkoitus muuttuu käyttöönoton jälkeen tai se luovutetaan (ML 8a:1 §), vaikka investoinnista ei olisi tehty investointivähennyksiä⁷⁵. LEMK 2a §:n mukaan investointihyödykkeestä saatavan korvauksen laskentatapa perustuu ML 8a luvussa määritettyyn investointitarkistusmenettelyyn eli säännöksen tarkoituksena on taata oikeus kuntakorvaukseen vähennyskelvottomasta verosta tilanteessa, jossa investointi on aiemmin käsitelty arvonlisä-

⁷³ ML 8a:2 §: kiinteistöinvestointien kustannusten sisältämän veron tulee olla vähintään 100 000 kruunua ja koneiden yms. hankintahinnan sisältämän veron 50 000 kruunua.

⁷⁴ Suomessa tarkistusmenettely koskee vain kiinteistöjä (AVL 120 §).

⁷⁵ Regeringens proposition 2008/09:30, s. 17.

verollisena, mutta sen käyttötarkoitus on myöhemmin muuttunut kuntakorvaukseen oikeuttavaksi⁷⁶.

Kunnan tulee tehdä oikaisu, jos se luovuttaa tai siirtää korvaukseen oikeuttamattomaan käyttöön sellaisen investoinnin jonka hankinnasta sillä on ollut oikeus kuntakorvaukseen. (LEMK 6a–c §). Kunnan tulee oikaista korvausta, jos investointihyödyke luovutetaan tarkistuskauden aikana (LEMK 6b §). Oikaisu tulee siis tehdä, vaikka kiinteistön käyttötarkoitus ei muuttuisi luovutuksen yhteydessä.⁷⁷ Korvausta tulee oikaista myös tilanteessa, jossa kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu siten, että vähennysoikeus kasvaa (LEMK 6c §).

LEMK 2a § ja LEMK 6a–c § tulivat voimaan 1.1.2009. Säännöslisäykset johtuivat siitä, että kuntien ja maakäräjien havaittiin hyödyntäneen investointien vähennysoikeutta ja kuntakorvausta siten, että ne olivat ensin saaneet kuntakorvausta hankkimastaan kiinteistöstä ja sitten myyneet kiinteistön ostajalle, jolle siirtyi oikeus tehdä vähennys investointiin sisältyneestä arvonlisäverosta. Jotkut kunnat hyödynsivät LEMK 2 §:n mukaista kuntakorvausta myös yhdistyksille myönnettävien avustusten sijaan: ne hankkivat omiin nimiinsä yhdistysten käyttöön tarkoitettuja kiinteistöjä, hakivat hankintaan sisältyneestä arvonlisäverosta kuntakorvausta ja luovuttivat sitten kiinteistön yhdistykselle hinnalla, johon ei sisältynyt arvonlisäveroa.⁷⁸ Toisin kuin Suomessa, Ruotsin kuntakorvaus ei ole arvonlisäverolainsäädännössä säännelty, vähennykseen rinnastettava palautus, vaan verolainsäädännön ulkopuolinen korvausjärjestelmä, joten erilliset säännökset kuntakorvauksen ja investointitarkistusten suhteesta oli tarpeen lisätä LEMK-lakiin.

LEMK 2 §:n mukainen korvaus koskee kunnan harjoittamaansa arvonlisäverottomaan toimintaan tekemiin hankintoihin sisältyvää veroa. Hankinnan tekijänä tulee olla kunta. Jos LEMK-lakia sovellettaessa ei ole mahdollista täsmällisesti erotella korvattavaa veroa mervärdesskattelagin mukaisesta vähennettävästä tai palautettavasta verosta, jako voidaan tehdä perustelluin syin (LEMK 3 §). Käsité ”skälig grund” on ollut mervärdes-

⁷⁶ Regeringens proposition 2008/09:30, s. 32.

⁷⁷ Suomessa kunnan tai kuntayhtymän luovuttaessa kuntapalautukseen oikeuttanutta omaisuutta toimintaa yhtiömuodossa jatkavalle luovutuksesta tulee suorittaa arvonlisäveroa. Ks. tarkemmin luku 3.3.

⁷⁸ Regeringens proposition 2008/09:30, s. 22–23.

skattelagissa käytössä koko arvonlisäverotusjärjestelmän voimassaoloajan, mutta sitä ei ole laissa tai sen esitoissa täsmennetty.⁷⁹

LEMK 4 §:n perusteella LEMK 2 §:n mukaisen korvauksen maksamisessa sovelletaan ML 8:9–10 §:ien ja ML 8:15–16 §:ien mukaisia säännöksiä. LEMK-lain korvausta koskevat siis samat rajoitukset kuin arvonlisäveron vähennysoikeutta. ML 8:9.1 §:n perusteella oikeutta vähennykseen ei ole vakituisen asunnon kustannuksista. ML 8:9.2 § rajoittaa edustuskulujen veron vähennyskelpoisuutta. ML 8:15–16 § koskee henkilöautojen ja moottoripyörien hankintaa. ML 8:9.1 §:n mukaisesta vähennysrajoituksesta poiketen LEMK 4 § sisällyttää kuitenkin sekä arvonlisäverollisia että arvonlisäverottomia hankintoja koskevan korvausoikeuden piiriin seuraavat sosiaalihuollon asumispalvelut:

- erityistä tukea tarvitseville vanhuksille tai toimintarajoitteisille palveluja ja hoivaa tarjoavat asumismuodot (SoL 5:5.2 §, SoL 5:7.3 §)
- perhekodit ja palveluasunnot (SoL 6:2 §)
- perhekodit ja palveluasuminen sellaisille lapsille, joiden täytyy asua vanhemmistaan erillään (LSS 9.8 §)
- toimintarajoitteisten tuki- ja palveluasumismuodot (LSS 9.9 §)

Korvausta ei kuitenkaan saa valtiolta, kunnalta, maakäräjiltä, kuntayhtymältä tai yhteistyöyhtymältä vuokrattujen tilojen vuokrasta (SFS 2005:811 1.2).

Korvaus ulotettiin SoL 5:5.2 §:n, SoL 5:7.3 §:n ja LSS 9.8–9 §:n mukaisiin sosiaalihuollon asumismuotoihin vuonna 1998. Lainmuutoksen taustalla oli se, että pysyvien asuntojen kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero ei ole mervärdesskattelagin 8:9.1 §:n mukaan vähennyskelpoista, kun taas sairaanhoidon ja sosiaalihuollon tilakustannukset oikeuttavat kuntakorvaukseen. Tällaisessa tilanteessa kuntien oli tarpeen arvioida, kuinka iso osa vuokrattujen tilojen pinta-alasta liittyi sairaanhoitoon ja sosiaalihuoltoon ja mikä

⁷⁹ Ratkaisu HFD 2014 ref. 18I määrittää käsitteen seuraavasti: ”skälig grund kan t.ex. vara omsättningen, men annan fördelningsgrund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat.” Korvattavan veron määrä voidaan siis arvioida vaikkapa suhteessa korvauksen piiriin kuuluvan toiminnan osuuteen koko liikevaihdosta, mutta jos jokin toinen jakoperuste tuottaa täsmällisemmän tuloksen, sitä *tulee* käyttää. Henkwin (2017, s. 732-735) mukaan käytännössä vaikeuksia on paitsi täsmällisimmän tuloksen tuottavan jakoperusteen identifioimisessa myös liikevaihdon määrittämisessä.

osuus liittyi vakituiseen asumiseen. Rajanveto koettiin vaikeaksi. Lakimietinnössä päädyttiin näkemykseen, että tällaisissa tapauksissa korvausoikeuden kuuluisi kattaa sekä hoitoon että vakituiseen asumiseen käytettyjen tilojen vuokrat.⁸⁰

Socialtjänstlagen 6.2 §:n mukaisten lapsille tarkoitettujen niin sanottujen HVB-kotien vuokratkustannukset tulivat LEMK-lain piiriin 1.1.2017 voimaan tulleella lainmuutoksella 2016:1993. Lainmuutoksen taustalla oli se, että hallitus oli katsonut, ettei tätä asumismuotoa tarvinnut sisällyttää vuonna 1998 voimaan tulleeseen lakiversioon, koska hallituksen ja verohallinnon tuolloisen tulkinnan mukaan kyseessä oleva asumismuoto rinnastettiin laitoshoitoon eikä sitä siis katsottu vakituisiksi asunnoiksi. Högsta förvaltningsdomstolen katsoi kuitenkin ratkaisussaan HFD 2015 not. 56, että HVB-kotien yksinäisille pakolaislapsille osoitetut huoneet tuli luokitella vakituisiksi asunnoiksi. Tämä oikeuden ratkaisu tarkoitti sitä, ettei kunnilla ollut oikeutta korvaukseen HVB-asuntojen vuokraan sisältyvästä piilevästä verosta ennen lain 2016:1993 säätämistä. Korvausoikeuden puuttuminen tiloihin liittyvistä kustannuksista vääristi kilpailua ulkoisten palveluntuottajien eduksi, minkä vääristymän korvausoikeuden laajennus oikaisi.⁸¹

Oikeus kuntakorvaukseen yllä kuvattujen, sosiaalihuoltoon liittyvien vakituiseen asumiseen tarkoitettujen asumismuotojen kustannusten arvonnäkökulmasta poikkeaa siis kuntakorvauksen lähtökohdasta, jonka mukaan korvauksella kompensoidaan sellaisten arvonnäkökulmasta poikkeavien toimintaan tehtävien hankintojen vero, jotka arvonnäkökulmasta poikkeavien toimintaan tehtynä olisivat vähennykseen oikeuttavia. Suomen kuntopalautusta koskeviin säännöksiin ei ole kirjattu vastaavaa poikkeusta, mutta kuten luvussa 3.3 kuvattua keskusverolautakunnan ratkaisusta KVL 80/2002 käy ilmi, sosiaalihuoltolain tai sosiaalihuoltoa koskevien erityislakien perusteella järjestetty palvelu- ja tukiasuminen katsotaan osaksi kunnan järjestämää verotonta sosiaalihuoltoa ja siten kuntopalautukseen oikeuttavaksi.

⁸⁰ Lagrådsremiss 2016, s. 6.

⁸¹ Lagrådsremiss 2016, s. 7.

4.3 Laskennallinen korvaus piilevästä arvonlisäverosta

4.3.1 Laskennallisen korvauksen piirissä olevat toimialat

LEMK 5 § antaa kunnille oikeuden kaavamaiseen korvaukseen sairaanhoidon, hammashoidon ja koulutuksen sekä LEMK 4 §:ssä mainittujen sosiaalihuoltoon liittyvien asumismuotojen⁸² vuokrakustannuksiin arvonlisäverolain määräyksien seurauksena kertyvistä lisäkustannuksista. Näillä aloilla kunnilla ja/tai maakäräjillä on Ruotsissa järjestämisvastuu⁸³. Kunnilla on oikeus korvaukseen myös avustuksista, joita se antaa näillä toimialoilla toimiville elinkeinonharjoittajille. Lain sanamuoto on avustuksen saajan suhteen Suomen laskennallisen kuntapalautuksen ehtoa tiukempi, mutta oikeuskäytäntö on tuonut säännöksen lähemmäs Suomen käytäntöä.⁸⁴

Suomesta poiketen myös Ruotsissa kunta voi siis saada laskennallista korvausta myös arvonlisäverottomista koulutuspalveluista ja sosiaalihuoltoon liittyvien asumismuotojen vuokrakustannuksista. Koulutuspalveluissa yksityinen tarjonta on Ruotsissa Suomea laajempaa: vuonna 2013 noin 20 prosenttia esikoululaisista ja 14 prosenttia peruskoululaisista kävi Ruotsissa vapaakoulua (*fristående skola*)⁸⁵, ja kunnan tulee antaa jokaisesta oppilaasta vapaakoulujen koulutuksenjärjestäjille avustuksena kunnallisten koulujen oppilaiden kustannuksia vastaava summa⁸⁶. Sosiaalihuoltoon liittyvien asumismuotojen vuokrakustannukset taas on otettu korvauksen piiriin hallinnollisen taakan keventämiseksi⁸⁷.

Mervärdesskattelagin 3 luvun 4–7 § määrittelevät arvonlisäverottomiksi sairaanhoidon, hammashoidon ja sosiaalihuollon sekä niihin välittömästi liittyvät hankinnat. Arvonlisä-

⁸² LEMK 4 §:n perusteella korvauksen piiriin kuuluu SoL 5:5.2 §:n, SoL 5:7.3 §:n, SoL 6:2 §:n ja LSS 9.8-9 §:n mukaan hoidon ja hoivan yhteydessä tarjottavan vakituisen asunnon kustannuksissa piilevä vero.

⁸³ Ks. esim. SoL 2 luku.

⁸⁴ Högsta förvaltningsdomstolen täsmensi käsitteen elinkeinonharjoittaja tulkintaa ratkaisussaan HFD 2011 ref. 9. Tapauksessa oli kyse siitä, oliko Göteborgin kunnalla oikeus korvaukseen avustuksista, jota se maksoi erilaisille kodittomia, väärinkäyttäjiä, psyykkisesti sairaita ja toimintarajoitteisia tukeville vapaaehtoisjärjestöille. Högsta förvaltningsdomstolen katsoi, ettei se, että järjestöt harjoittavat julkisin avustuksin rahoitettua aatteellista toimintaa estä niitä olemasta säännöksen tarkoittamia elinkeinonharjoittajia.

⁸⁵ Skolverket 2014, s. 18, 26.

⁸⁶ Kotikunta on velvollinen antamaan avustusta jokaisen itsenäistä esikoululuokkaa, peruskoulua tai erityiskoulua käyvän oppilaan koulutuksenjärjestäjälle (skollag 9:19–21 §, 10:37–39 §, 11:36–38 §). Yksityisen koulutuksenjärjestäjän asemasta ja valvonnasta säännellään skollagin 2:5–7 §:ssä.

⁸⁷ Lagrådsremiss 2016, s. 6.

verottomuus koskee myös sairaanhoidon tai hammashoidon yhteydessä tehtäviä tarkastuksia ja otettujen kokeiden analyysia sekä hammaslääkärin tai hammasteknikon luovuttamia hammasteknisiä tuotteita ja palveluja (ML 3:4 §)⁸⁸.

Sairaanhoidon käsitteeseen sisältyy ennaltaehkäisevä hoito, sairauksien, ruumiinvikojen ja vammojen tutkiminen ja hoito sekä synnytyksen yhteydessä annettu hoito. Arvonlisäverottomuuden edellytyksenä on lisäksi, että a) hoito annetaan julkisesti ylläpidetyissä sairaalassa tai muussa laitoksessa, tai suljetussa hoitolaitoksessa tai b) hoidon antajalla on laillinen oikeus sairaanhoitoalan ammatin harjoittamiseen. Sairaanhoidoksi katsotaan myös sairaankuljetus tätä tarkoitusta varten varustetuilla kuljetusvälineillä. Lääketieteellisin perustein tapahtuva jalkahoito rinnastetaan sairaanhoitoon. (ML 3:5 §.) Hammashoidolla ymmärretään suun sairauksien, vikojen ja vammojen ennaltaehkäisemiseksi, tutkimiseksi tai hoitamiseksi tehdyt toimenpiteet (ML 3:6 §). Sosiaalihuolloksi katsotaan julkinen tai yksityinen toiminta lastenhuollon tai vanhustenhuollon alalla, tietyille toimintarajoitteisille tarkoitettut palvelut ja tuki ja muu vastaava sosiaalihuolto (ML 3:7 §).

Perus-, lukio- tai korkeakoulukoulutus on arvonlisäverotonta toimintaa, jos koulutus on julkisyhteisön tai julkisyhteisön hyväksymän koulutuksenjärjestäjän järjestämää ja koulutus oikeuttaa opiskelijan opintotukeen tai valtiontukeen. Verottomuus kattaa myös koulutukseen välittömästi kuuluvien tavaroiden ja palvelujen luovutukset. Jos koulutuksentarjoaja tarjoaa korvausta vastaan koulutusta toimeksiantajalle, joka itse valitsee koulutettavat, koulutus on arvonlisäverotonta vain, jos se aiemmin kuvatus kaltaista perus-, lukio- ja korkeakoulukoulutusta. (ML 3:8 §.)

Mervärdesskattelag määrittelee siis arvonlisäverottomuuden piiriin kuuluvan sairaanhoidon, hammashoidon, sosiaalihuollon ja koulutuksen varsin niukkasanaisesti. Säännösten tulkinnassa nojataan toisaalta arvonlisäverodirektiiviin ja toisaalta siihen, miten toiminta on rajattu toimialaa koskevissa erityislaeissa.

⁸⁸ Arvonlisäverotonta ei ole silmälasien tai muiden näkökyvyn parantamiseen liittyvien välineiden luovutus, eläinten hoito eikä tavaroiden luovutus apteekista. Lääkkeiden luovutus reseptiä vastaan tai myynti sairaalalle on kuitenkin ML 3:23 § 2 kohdan perusteella arvonlisäverotonta. (ML 3:4 §.)

4.3.2 Laskennallisen korvauksen määrä

Kuntakorvaus lasketaan kaavamaisesti kuntakorvausta koskevassa asetuksessa määritellyin prosenttein. Pääsääntö on se, että laskennallista korvausta saa kuusi prosenttia hankintakustannuksista tai annetusta avustuksesta (LEMK 5.2 §, SFS 2005:811 1.1 §). Tätä kuuden prosentin sääntöä sovelletaan kaikkiin hankintoihin paitsi tuki- ja palveluasumisen tilakustannuksiin.

Kuuden prosentin palautus perustuu kolmeen oletukseen:

- 1) arvonlisävero on 25 prosenttia⁸⁹
- 2) hankitun palvelun kustannuksista 70 prosenttia on palkkakustannuksia
- 3) hankitun palvelun kustannuksista 30 prosenttia sisältää piilevää arvonlisäveroa⁹⁰

Ulkoiselta toimijalta tehdystä 100 kruunun hankinnasta palkkojen osuus on tällöin 70 kruunua ja hankintojen osuus 30 kruunua, josta piilevää veroa on 6 kruunua. Vastaavalla kustannusrakenteella kunnan oman tuotannon kustannukset olisivat siis 94 kruunua. Hankintaneutraalisuuteen päästään näillä oletuksilla siis myöntämällä kunnalle 6 prosentin laskennallinen palautus: $SEK 100 \times 30 \% \times \frac{25}{125} = SEK 6 = SEK 100 \times 6 \%$.

Suomen laskennallisen kuntapalautuksen ja Ruotsin laskennallisen kuntakorvauksen laskentalogiikka on siis samanlainen. Korvaustason yhden prosenttiyksikön ero perustuu osittain Ruotsin Suomea korkeampaan yleiseen arvonlisäverokantaan ja osittain siihen, että Ruotsi ei ole huomioinut laskelmissaan alempia verokantoja kuten Suomi eikä Suomi taas ole korottanut laskennallista palautusta yleistä arvonlisäverokantaa nostaessaan.

Kuuden prosentin pääsäännön lisäksi Ruotsi on ottanut käyttöön kaksi muutakin korvausluokkaa. Kun kunta vuokraa tiloja luvussa 4.1 kuvattuja, socialtjänstlagissa tai LSS-laissa tarkoitettuja asumismuotoja varten, hyvitetty arvonlisävero on kahdeksantoista prosenttia tilojen vuokratilakustannuksista. Tätä 18 prosentin sääntöä ei kuitenkaan

⁸⁹ Yleinen arvonlisäverokanta on ollut 25 prosenttia koko lain voimassaoloajan.

⁹⁰ SOU 2015:93, s. 41.

sovelleta, jos vuokranantajana on valtio, kunta, maakäräjät, kuntayhtymä, tilaajayhtymä tai yhteistoimintayhtymä. (SFS 2005:811 1.2 §.)

Kuuden prosentin laskennallisen korvauksen *vaihtoehtona* on niin sanottu 18/5-sääntö. Jos laskennalliseen korvaukseen oikeutetun kunnan hankintakustannuksista tai niiden antamasta avustuksesta osa liittyy tilakustannuksiin, se voi yleisen kuuden prosentin korvauksen sijaan soveltaa 18/5-sääntöä, jolloin se saa kahdeksantoista prosenttia korvausta tilakustannuksista ja viisi prosenttia muista korvauksen piirissä olevista kustannuksista (SFS 2005:811 1.1 §). 18/5-sääntö koskee tilanteita, joissa kunta ostaa esimerkiksi vanhustenhuoltopalveluja yksityiseltä toimijalta, joka on investoinut toimitiloihin tai toimii vuokratiloissa. Jos yksityiset toimijat harjoittavat vuokraamissaan tiloissa yksinomaan arvonlisäverotonta toimintaa, kiinteistön omistaja ei voi rekisteröityä vapaaehtoisesti verovelvolliseksi⁹¹. Jos arvonlisäverotonta toimintaa harjoittava yksityinen toimija investoi omiin toimitiloihin, sen kustannuksista merkittävä osa voi liittyä investointiin, josta se ei voi tehdä vähennyksiä, jolloin se vyöryttää näitä kustannuksia kunnan kanssa tekemäänsä hankintasopimukseen.

18/5-sääntö lisättiin lakiin 1998. Ennen säännösmuutosta, jolloin ainoa mahdollinen kuntakorvaus oli kuusi prosenttia, kuntien olisi ollut edullisempaa investoida omiin tiloihin kuin antaa yksityisen toimijan hankkia tilat. Kunta voi hakea 18/5-korvausta, kun yksityisellä toimijalla on vuokrakustannuksiin tai kiinteistöinvestointiin liittyvää piilevää veroa. Tällöin kunta voi hakea 18 prosentin korvausta tilakustannusten osuudelle hankintakustannuksista tai antamastaan avustuksesta. Lopuista kustannuksista kunta saa tällöin kuntakorvausta viisi prosenttia. Tilakustannuksista saatava korvaus perustuu todellisiin (eikä siis laskennallisiin) hankintakustannuksiin tai tilakustannuksiin annettuihin avustuksiin.⁹² Korvaukseen oikeutettu voi siis itse valita, lasketaanko tiettyyn hankintasopimukseen tai avustukseen perustuvat korvaukset hallinnollisesti kevyemmän kuuden prosentin säännön vai kustannusten todentamista edellyttävän 18/5-säännön mukaan.

⁹¹ Vrt. ML 3:3 §: vapaaehtoinen verovelvollisuus on mahdollinen, jos vuokraaja on kunta.

⁹² SOU 2015:93, s. 226.

4.4 Muut soveltamissäännökset

Jotta kunnalla on oikeus piilevän veron korvaukseen, korvauksen tulee kohdistua kunnan omaan veroon. Skatteverketin mukaan tämä edellyttää sitä, että tavaran tai palvelun hankinnan on tehnyt kunta. Kunnan tulee olla sopimusosapuoli ja velvollinen suorittamaan maksun myyjälle.⁹³ Tässä suhteessa Ruotsin kriteerit eivät eroa Suomesta.

Kuntakorvausta haetaan Ruotsin verohallinnolta 1–3 kalenterikuukauden jaksolta samana kalenterivuonna. Investointitarkastuksiin liittyvät ilmoitukset tulee jättää hakemuksen pohjana olevaa tarkastusta seuraavan kalenterivuoden ensimmäisessä hakemuksessa. Korvauspäätös tehdään jokaiselta korvausjaksolta erikseen. (LEMK 7 §.) Skatteverket tekee LEMK 2 § tai LEMK 5 §:n mukaisen korvauspäätöksen jokaiselle korvausjaksolle erikseen (LEMK 10 §). Skatteverket maksaa korvaukset hyvittämällä korvauksen saajan verotiliä. Investointeihin liittyvien korvausten oikaisut veloitetaan vastaavasti verotililtä (LEMK 17a–17b §.) Kunnille maksettaville tai kuntien Skatteverketille palautettaville korvauksille maksettavasta korosta säännellään LEMK 17 §:ssä. Kummassakin tapauksessa korko perustuu peruskorkoon.

LEMK 8 §: n mukaan kunnan tulee jättää jokaiselta kalenterivuodelta seuraavan vuoden kesäkuun loppuun mennessä kaavakkeella seuraavat tiedot sisältävä vuosi-ilmoitus:

- LEMK 2 §:n mukaiseen korvauksen oikeuttavien arvonlisäverojen tilien yhteismäärä
- LEMK 5 §:n mukaan lasketut kaavamaiset korvaussummat
- LEMK 2a §:n, LEMK 6b §:n ja LEMK 6c §:n mukaiset (investointien tarkastuksiin ja oikaisuihin liittyvät) summat

Skatteverketillä on oikeus tehdä tarkastus kunnassa kunnan antamien, korvauspäätökseen johtaneiden tietojen oikeellisuuden varmistamiseksi. Kunta on velvollinen asettamaan käytettäväksi tarkastuksessa tarvittavat asiakirjat ja antamaan tarvittavia tietoja ja tarvittavaa apua. (LEMK 16 §.)

⁹³ Skatteverket 2010, 4 Skatteverkets bedömning.

Ruotsin kuntakorvauksen hakemiseen ja maksamiseen liittyvät käytännöt ovat siis hyvin samankaltaiset kuin Suomen kuntapalautuksen. Skatteverket on kuntakorvausasioissa toimeenpaneva ja valvova viranomainen, kuten Verohallinto Suomessa. Kuntakorvaus ei kuitenkaan ole vero eikä kunnan suorittama maksu eikä siitä ole säädetty mervärdes-skattelagissa, joten se ei kuulu skatteförfarandelagin piiriin. Skatteverketillä ei ole oikeutta määrätä veronkorotusta väärin perustein haetuista korvauksista. Raportissaan valtion ja kuntien verovalvonnasta Riksrevisionen piti sanktioiden puuttumista LEMK-laista ongelmallisena veromoraalin ylläpitämisen kannalta ja esitti, että Skatteverketiltä tulisi olla oikeus määrätä veronkorotus silloin, kun se havaitsee virheitä kuntien hakemissa korvauksissa⁹⁴. Lakia ei ole tässä suhteessa muutettu.

4.5 Kuntakorvauksen hallinnollisesta yksinkertaisuudesta ja ennakoitavuudesta

Kuntakorvauslaki on kuuden prosentin pääsääntönsä suhteen hallinnollisesti suhteellisen selväpiirteinen järjestelmä. Sen kanssa vaihtoehtoinen 18/5-järjestelmä on jo selvästi työläämpinen ja vaatii enemmän manuaalista työtä⁹⁵. 18/5-säännön hallinnollinen rasitus johtuu siitä, että siinä tilakustannuksista korvaus perustuu todellisiin kustannuksiin. Skatteverketin mukaan hakemuksissa on usein puutteita korvaukseen oikeuttavien tilakustannusten laskentaperusteiden selvittämisessä ja yksityiset toimijat ovat usein kilpailusyistä haluttomia paljastamaan kunnille tarkkoja tietoja kustannuksistaan⁹⁶.

18 prosentin säännön mukaan korvauksen hakeminen on sinällään yksinkertaista, mutta kunnilla voi olla haasteita sen suhteen, miten osoittaa asumismuodon kuuluvan lain piiriin. Todellisten tilakustannusten määrittäminen ei ole yleensä ongelma, mutta päänvaivaa voi tuottaa rajanveto sen suhteen, millaista hoitoa ja palveluja asumismuodossa tulee olla, että sitä ei katsota tavanomaiseksi palveluasumiseksi vaan lain piiriin kuuluvaksi erityiseksi asumismuodoksi. Asumista koskevista päätöksistä ei aina ilmene, mihin nimenomaiseen socialtjänstlagin kohtaan päätös perustuu, kun taas LEMK rajaa korvaukset tarkasti määritettyjen säännösten perusteella.⁹⁷ Näine haasteineenkin

⁹⁴ Regeringens skrivelse 2013/14:88, s. 68.

⁹⁵ SOU 2015:93, s. 264.

⁹⁶ SOU 2015:93, s. 233

⁹⁷ SOU 2015:93, s. 233.

18 prosentin sääntö on hallinnollisesti yksinkertaisempi kuin aiempi oikeustila, jossa hoitolaitosten korvaukseen oikeuttavien hoitotilojen erottelu asumiskäytössä oleviksi katsottavista tiloista aiheutti merkittäviä rajanveto-ongelmia.

Kaikille kuntakorvauksen piirissä oleville toimialoille on määritelty samat laskennalliset korvaukset yksinkertaistettujen ja osin vanhentuneiden lähtöoletusten perusteella. Tältä osin Ruotsin kuntakorvausjärjestelmä, varsinkin alkuperäisessä versiossaan, painottaa hallinnollista yksinkertaisuutta enemmän kuin osumatarkkuutta. Finansdepartementetin selvityksen mukaan siirtyminen kaikille aloille yhteisestä yhdestä korvaustasosta useampaan korvaustasoon edellyttäisi muutoksia kuntien kirjanpitojärjestelmiin, lisäisi kustannusten luokitteluun liittyvää hallinnollista taakkaa ja virhealttiutta. Esimerkiksi kotihoidon ja kotisairaanhoidon välinen rajanveto voisi tuottaa ongelmia. Myös yksityiset toimijat (joiden toimintaehtoihin kuntakorvaus vaikuttaa välillisesti) pitävät usean eri korvaustason järjestelmää epätoivottavana niihin liittyvien rajanveto-ongelmien vuoksi.⁹⁸

Korvauksen piirissä olevien alojen yritykset arvostavat nykyisen järjestelmän ennakoitavuutta. Esimerkiksi Vårdföretagarna korostaa kilpailuneutraalisuuden ohella ennakoitavuuden, tehokkuuden ja hallinnollisen yksinkertaisuuden merkitystä. Vastauksessaan hallituksen esitykseen korvaustasojen alentamisesta Vårdföretagarna nosti esiin muutoksen kielteistä vaikutusta voimassaolevien sopimusten ehtoihin.⁹⁹ Samoin Svenskt Näringsliv korosti ennakoitavuuden merkitystä yritysten, kuntien ja maakäräjien yhteistyösopimuksissa¹⁰⁰. Se, että laskennallisen korvauksen piirissä olevien alojen yrittäjät kritisoivat erilaisin perustein korvauksen alentamiseen tähdännyttä esitystä, on sinällään odotettua, mutta muutosesitystä vastusti myös kuntia ja maakäräjiä edustava SKL, jonka veroasiantuntija piti korvaustason vakautta ja ennakoitavuutta olennaisempana kuin sen tarkkuutta lyhyellä tähtäimellä¹⁰¹.

⁹⁸ SOU 2015:93, s. 265–267.

⁹⁹ Vårdföretagarna 2016, s. 1.

¹⁰⁰ Svenskt Näringsliv 2016, s. 2.

¹⁰¹ SOU 2015:93, s. 309.

4.6 Kuntakorvaus kilpailuneutraalisuuden toteuttajana

Arvonlisäverollisiin hankintoihin sisältyvän veron Ruotsin kuntakorvaus korvaa samalla logiikalla ja yhtä tehokkaasti kuin Suomen AVL 130 §:n mukainen kuntapalautus. Kilpailuneutraalisuuden saavuttamiseen liittyvät haasteet liittyvät arvonlisäverottomien hankintojen laskennallisen korvauksen osumatarkkuuteen.

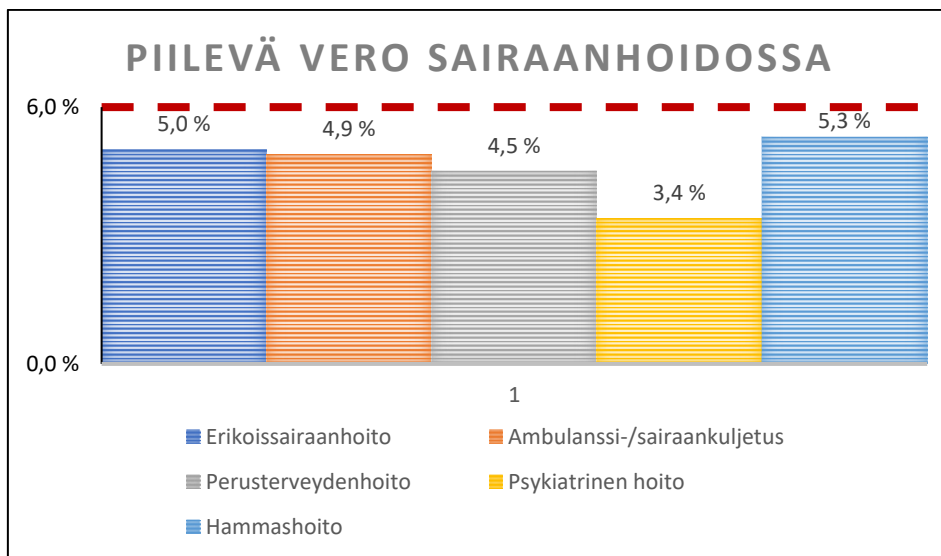
Kuuden prosentin korvaus on ollut voimassa vuodesta 1991 asti. Sopivan korvausosuuden laskennassa on nojattu kahteen oletukseen: laskelmissa on käytetty 25 prosentin arvonlisäverokantaa ja arvonlisäverollisten hankintojen osuudeksi kokonaiskustannuksista on arvioitu 30 prosenttia¹⁰². Ruotsin yleinen arvonlisäverokanta on ollut 25 prosenttia 1.7.1990 alkaen. 25 prosentin yleisen arvonlisäverokannan lisäksi käytössä on ollut 1–2 alennettua verokantaa. Nykyisin käytössä olevat 12 ja 6 prosentin alennetut verokannat tulivat käyttöön 1.1.1996. Mm. elintarvikkeiden arvonlisävero on 12 prosenttia, ja esimerkiksi kirjojen ja lehtien arvonlisävero on 6 prosenttia. (ML 7:1 §.)

Yritysten tekemät arvonlisäverolliset hankinnat saattavat siis sisältää kuntakorvauslaskelmissa oletettua vähemmän piilevää veroa. Jos arvonlisäverollisten hankintojen osuus kokonaiskustannuksista ei ylitä laskelmien 30 prosenttia, kuuden prosentin kuntakorvaus ylittää usein yrityksen todelliset arvonlisäverokustannukset, jolloin yritys saa kilpailutuksessa kilpailuetua suhteessa kunnan omaan tuotantoon. Laskelmissa käytettyä arvonlisäverokantaa isompi vaikutus kuntakorvauksen osumatarkkuuteen on kuitenkin sillä, kuinka iso osuus hankinnan kokonaiskustannuksista on arvonlisäverotuksen piirissä olevia hankintoja.

Finansdepartementetin tekemissä laskelmissa on pyritty arvioimaan arvonlisäverottomaan toimintaan tosiasiassa sisältyvät piilevät verot. Selvitykset todistavat, että toimialojen erilaisilla kustannusrakenteilla on iso vaikutus piilevän veron todelliseen määrään. Sairaanhoidossa piilevän veron arvellaan olevan keskimäärin 4,7 prosenttia eli selvästi alle nykyisen kuuden prosentin korvauksen. Kuten kuvio 5 osoittaa, piilevän veron määrässä on sairaanhoitoalan sisälläkin merkittävää alakohtaista vaihtelua.¹⁰³

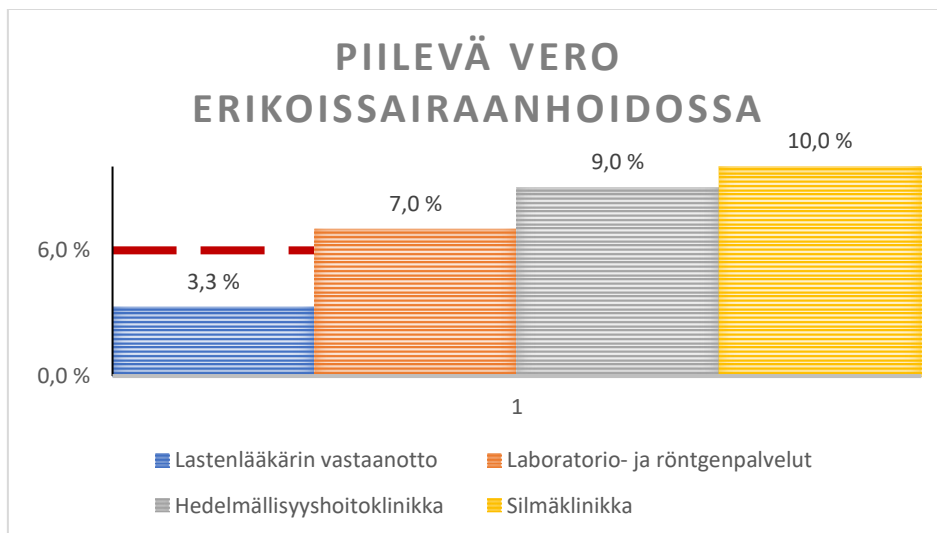
¹⁰² SOU 2015:93, s. 263.

¹⁰³ SOU 2015:93, s. 72, 81.



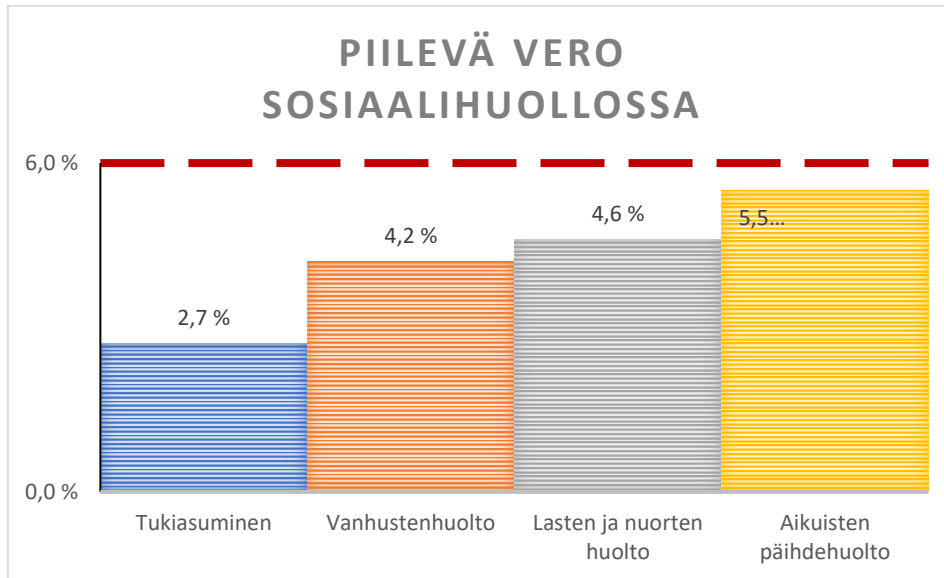
KUVIO 5. Keskimääräinen piilevä vero sairaanhoidossa ja hammashoidossa suhteessa laskennalliseen kuntapalautukseen (SOU 2015:93, s. 72, 81).

Erikoissairaanhoidon piilevää veroa tarkemmin erittelevä kuvio 6 osoittaa, että piilevän veron osuus erikoissairaanhoidon eri toimintojen kustannuksista vaihtelee voimakkaasti:



KUVIO 6. Keskimääräinen piilevä vero eräissä erikoissairaanhoidon palveluissa suhteessa laskennalliseen kuntapalautukseen (SOU 2015:93, s. 67–72).

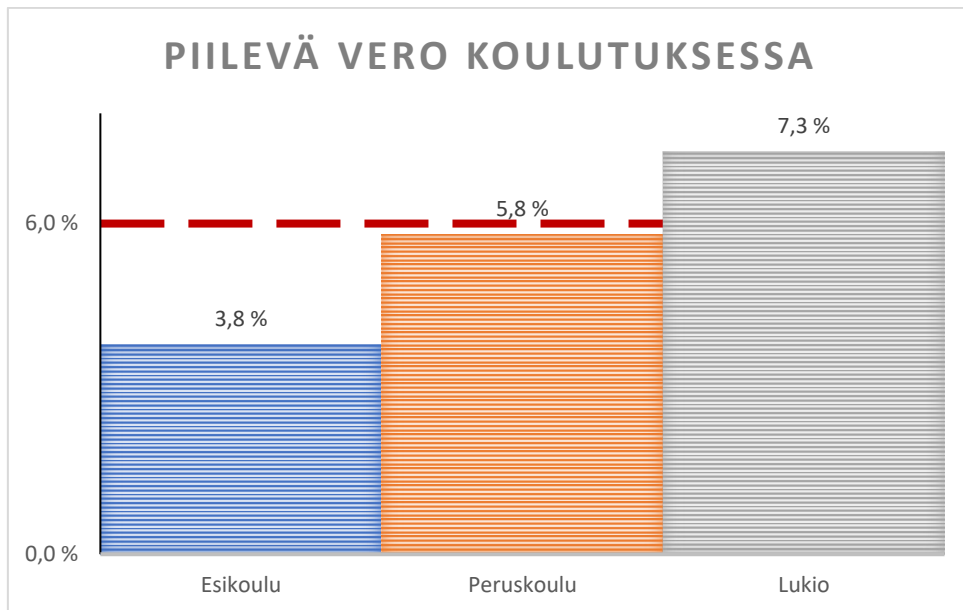
Sosiaalihuollossa piilevää veroa on keskimäärin 3,9 prosenttia, joten kuntakorvaus ylittää yleensä piilevän veron määrän. Sosiaalihuollon eri toimialoilla piilevän veron määrässä on kuitenkin vaihtelua, mikä ilmenee kuviosta 7:



KUVIO 7. Keskimääräinen piilevä vero eräissä sosiaalihuollon palveluissa suhteessa laskennalliseen kuntapalautukseen (SOU 2015:93, s. 99–100).

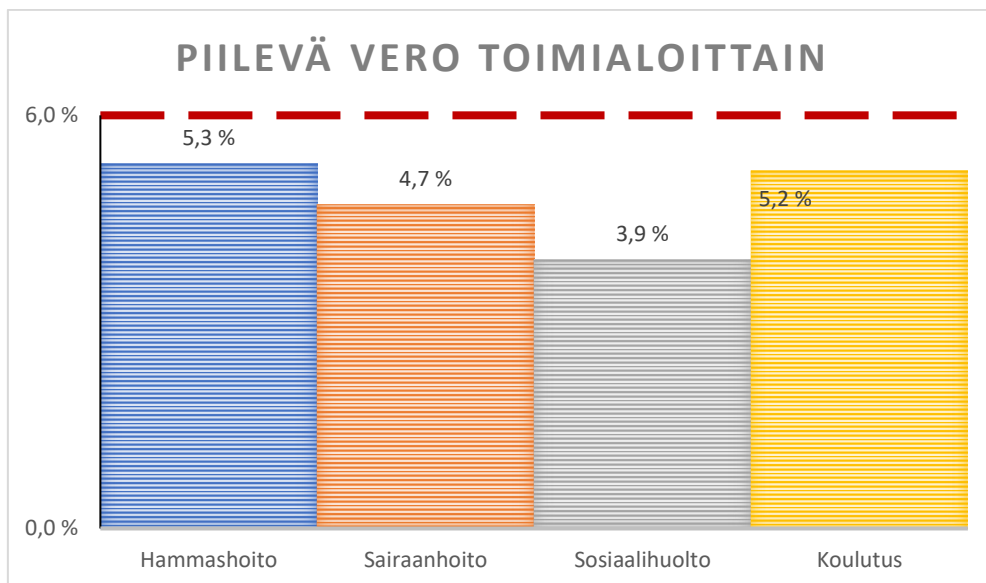
Koulutuksessa piilevän veron osuus on keskimäärin 5,2 prosenttia. Kuvio 8 osoittaa piilevän veron osuuden kasvavan oppilaiden iän myötä:¹⁰⁴

¹⁰⁴ SOU 2015:93, s. 174–175.



KUVIO 8. Keskimääräinen piilevä vero eräissä koulutuspalveluissa suhteessa laskennalliseen kuntapalautukseen (SOU 2015:93, s. 141–142).

Korvauksen osumatarkkuutta voi yllä esitettyjen kustannusarvioiden perusteella pitää puutteellisena. Erityisen työvoimavaltaisilla erityisaloilla kuten psykiatrisessa hoidossa ja esikouluopetuksessa laskennallinen kuntakorvaus ylittää selvästi piilevästä verosta tosiasiallisesti koituvat kustannukset, kun taas hedelmällisyyshoidoissa ja silmälääkäripalveluissa korvaus on alimitoitettu. Kuten kuvio 9 havainnollistaa, eri päätoimialojen kuntakorvaukset ylittävät kuitenkin keskimäärin piilevästä verosta aiheutuvat todelliset kustannukset kullakin päätoimialalla:



KUVIO 9. Eri toimialojen keskimääräinen piilevä vero suhteessa laskennalliseen kuntapalautukseen (SOU 2015:93, s. 174).

Jos hankintoihin ei sisälly merkittävästi tilakustannuksia, kuntien saama kuntakorvaus on kuusi prosenttia hankintakustannuksista. Korvaus ylittää tosiasialliset kulut hyvin työvoimavaltaisissa toiminnoissa ja alittaa ne sellaisissa toiminnoissa, joihin liittyy kalliita materiaalikustannuksia. Sen osumatarkkuus vaihtelee eri aloilla mutta se on toisaalta hallinnollisesti yksinkertainen ja helposti ennakoitavissa.

18/5-järjestelmä antaa kunnille mahdollisuuden kuntakorvauksen optimointiin. 18/5-korvaus on kuuden prosentin sääntöä edullisempi kunnille, joiden laskennalliseen korvaukseen oikeuttavista hankintakustannuksista tilakustannusten osuus ylittää kahdeksan prosenttia. Silloin kun hakemuksissa on sovellettu 18/5-sääntöä, tilakustannusten osuus hakemukseen sisältyvistä kustannuksista on ollut keskimäärin 17 prosenttia kokonaiskustannuksista. 18/5-sääntöä soveltaneissa korvaushakemuksissa hakemuksen keskimääräinen kokonaiskorvaus on 7,3 prosenttia eli yli prosenttiyksikön korkeampi kuin kuuden prosentin säännön mukaan. 18/5-säännöllä saatujen korvausten vaihteluväli oli 6–8,5 prosenttia. Vuonna 2013 kunnista 56 prosenttia mutta maakäräjistä vain yksi hyödynsi 18/5-järjestelmää. 18/5-järjestelmä on huomattavasti suositumpi

suurkaupunkialueilla sijaitsevien kuntien keskuudessa (83 prosenttia) kuin maaseutukunnissa (45 prosenttia).¹⁰⁵

Tilakustannusten osuus kokonaiskustannuksista vaihtelee suuresti eri toimialojen välillä. Sairaanhoidossa tilakustannukset muodostivat 5 prosenttia ja hammashoidossa 7 prosenttia kokonaiskustannuksista, kun taas sosiaalihuollossa osuus oli 11 prosenttia ja koulutuksessa peräti 16 prosenttia. 18/5-säännön kannattavuusraja ylittyy siis sekä sosiaalihuollossa että koulutuksessa. Finanssivaltiosiön selvitystyöryhmän tekemien haastattelujen mukaan kunnat hakevatkin 18/5-korvausta sekä sosiaalihuollon että koulutuksen toimialoilla. Jos koulutukseen liittyvissä korvaushakemuksissa käytettäisiin johdonmukaisesti 18/5-sääntöä, kuntakorvauksen keskimääräinen taso olisi 7,1 prosenttia. Kun koulutuksessa piilevän veron osuudeksi arvioidaan 5,2 prosenttia, 18/5-säännön johdonmukainen hyödyntäminen toisi kunnille korvausta 1,9 prosenttiyksikköä yli todellisen piilevän veron.¹⁰⁶

Nykyisellä korvaustasollaan 18/5-järjestelmä näyttää siis enemmän keinolta tukea erityisesti suurkaupunkialueita niiden muuta maata korkeammissa tilakustannuksissa kuin kilpailuneutraalisuuden saavuttamisen välineeltä. Korvausjärjestelmän kokonaiskustannusten kannalta 18/5-sääntö lisää kuitenkin kustannuksia vain vähän, sillä kun otetaan huomioon sekä kuuden prosentin säännön että 18/5-säännön mukaiset korvaukset, keskimääräinen korvaus on 6,2 prosenttia¹⁰⁷.

Vuonna 2013 lähes kaikki suurkaupunkien kunnat ja melkein 90 prosenttia maaseutukunnista sai 18 prosentin säännön mukaista korvausta socialtjänstlagen ja LSS-lain mukaisten asumismuotojen tilakustannuksista. Valtionvarainministeriön laskelmien mukaan tilakustannuksiin todellisuudessa sisältynyt vero oli 16 prosenttia eli kaksi prosenttiyksikköä laissa määritettyä korvausta alempi.¹⁰⁸ Statskontoretin arvioiden mukaan keskimääräiset korvaukset ylittävät piilevän veron todellisen määrän 1–2 prosenttiyksiköllä¹⁰⁹. 18/5-sääntöä systemaattisesti soveltamalla kunnat voivat saada todelliset kustannukset vieläkin enemmän ylittäviä korvauksia. Lain osumatarkkuutta

¹⁰⁵ SOU 2015:93, s. 226–230.

¹⁰⁶ SOU 2015 :93, s. 234–235.

¹⁰⁷ SOU 2015:93, s. 229.

¹⁰⁸ SOU 2015:93, s. 239.

¹⁰⁹ SOU 2015:93, s. 263.

yksittäisissä hankinnoissa heikentää edelleen se, että piilevän veron osuus vaihtelee eri toimialoilla paljon.

Finansdepartementetin selvitystyöryhmä teki selvityksensä pohjalta esityksen, jonka mukaan kaikkia aloja olisi edelleen koskenut sama korvaus, mutta korvaustasoa olisi alennettu vastaamaan paremmin piilevän veron selvityksen mukaan aiheuttamia todellisia kustannuksia. 6 prosentin sijaan esityksen mukainen pääsäännön mukainen uusi korvaus olisi ollut 5 prosenttia ja vuokratkustannuksiin liittyvän korvauksen uusi taso olisi ollut 16 prosenttia nykyisen 18 prosentin sijaan. 18/5-korvauksen tilalle olisi tullut 16/3-korvaus.¹¹⁰ Yksityisten toimijoiden etujärjestöt suhtautuivat esitykseen ja Finansdepartementetin laskelmien pohjalla olevien, kunnilta ja maakäräjiltä kerättyjen tietojen oikeellisuuteen kriittisesti. Esimerkiksi Vårdföretagarna katsoi selvitykseen vastanneiden yksityisten toimijoiden määrän liian pieneksi, jotta selvityksen dataa voitaisiin pitää tilastollisesti edustavana¹¹¹. Svenskt Näringsliv totesi esityksen perustuvan liian epävarmoihin laskelmiin ja puutteellisiin taustatietoihin, jotta esitettyjä korvaustasoja voitaisiin pitää käytössä olleita tarkempina¹¹². Myös SKL piti laskelmiin sisältyviä oletuksia ja epävarmuustekijöitä merkittävinä, mutta katsoi toisaalta, ettei korvauksen oikeaa tasoa arvioitaessa ole tarpeen ottaa huomioon yksityisten toimijoiden kustannuksia, vaan laskelmien tulisi perustua kunnan arvonlisäverokustannuksiin, sillä korvausjärjestelmän tehtävänä on hankintaneutraalisuuden saavuttaminen kunnan hankintapäätöksissä, ei yksityisten toimijoiden arvonlisäverokustannusten korvaaminen. SKL:n kommentaateista voi päätellä, että SKL pitää nykykorvauksia todellisiin arvonlisäverokustannuksiin nähden ylimitoitettuina, mutta SKL arvostaa osumatarkkuuden sijaan kaavamaisen korvauksen vakautta pidemmällä aikavälillä, ja SKL uskoo arvonlisäverollisten hankintojen osuuden kasvavan suhteessa arvonlisäverottomiin kustannuksiin. Niinpä myös SKL kannatti korvaustason pitämistä ennallaan.¹¹³

¹¹⁰ SOU 2015:93, s. 294.

¹¹¹ Vårdföretagarna 2016, s.2.

¹¹² Svenskt Näringsliv 2016, s. 1.

¹¹³ SOU 2015:93, s. 307–309.

5 Kuntapalautus Tanskassa

5.1 Kuntapalautusjärjestelmän taustaa

Merværdiafgiftslovin 33 §:n mukaan arvonlisävero on 25 %. Muita arvonlisäverokantoja ei ole. Arvonlisäverokanta on pysynyt muuttumattomana vuoden 1992 alusta lähtien.

Merværdiafgiftslovin 13.1 §:n mukaan arvonlisäverosta vapautettuja ovat muun muassa seuraavat, julkiselle sektorille keskeiset toimialat:

- sairaalahoito ja lääkäritoiminta ml. kiropraktiikka, fysioterapia ja muu varsinainen terveydenhoito sekä hammaslääkäritoiminta ja muu hammashoito.
- sosiaalihuolto ja lasten, nuorten sekä vanhusten hoito alan laitoksissa sekä näihin läheisesti liittyvien tavaroiden ja palvelujen toimittaminen
 - o vapautus ei koske muiden kuin kuntien tai alueiden tuottamia valinnanvapauden piirissä olevia kotihoitopalveluja, joiden maksu tapahtuu kunnan ja palveluntuottajan välillä
- kouluopetus ja opetus ylemmän asteen koulutuslaitoksissa, ammatillinen koulutus, uudelleenkoulutus ja muu koulumaisen tai ammatillisen opetuksen kaltainen koulutus laitoksissa sekä näihin läheisesti liittyvien tavaroiden ja palvelujen toimittaminen
 - o vapautus ei koske voitontavoittelumielessä harjoitettua ja yrityksiin, laitoksiin yms. suunnattua kurssitoimintaa
- urheilun tai fyysisen harjoittelun harjoittamiseen läheisesti liittyvät palvelut, joita ei tuoteta voitonsaantitarkoituksessa
- kulttuuriaktiviteetit mm. kirjastot, museot, eläintarhat yms. sekä näihin läheisesti liittyvien tavaroiden ja palvelujen toimittaminen
 - o vapautus ei kuitenkaan koske radio- ja tv-lähetyksiä, elokuva- ja teatteriesityksiä, konsertteja yms.

Merværdiafgiftslovin 13.2 §:n mukaan arvonlisäverotonta on sellaisten tavaroiden toimitus, joita käytetään yksinomaan lain 13.1 §:n mukaisessa käytössä tai joiden hankinta tai käyttö ei ole oikeuttanut lain 9 luvun mukaiseen vähennykseen. Merværdiafgiftslov ei itsessään sisällä määräyksiä arvonlisäverottomaan toimintaan tulevien hankintojen palautusoikeudesta.

Merværdiafgiftslov määrittelee valtion, alueet ja kunnat arvonlisäverovelvollisiksi vain kahdessa tilanteessa: silloin kun ne toimivat energia- ja vesihuollon alalla¹¹⁴ (merværdiafgiftslov 3.2 § 2 k) ja silloin, kun ne toimittavat tavaroita ja palveluja kilpailutilanteessa liiketoiminnan harjoittajien kanssa (merværdiafgiftslov 3.2 § 3 k).

Merværdiafgiftslovin 9 § laajentaa julkishallinnon yksiköiden arvonlisäverottomuuden yksiköiden sisäisiin toimituksiin myös kilpailutilanteissa. Säännöksen mukaan arvonlisäverottomia ovat saman ministeriön alaisten yksiköiden väliset toimitukset sekä saman alueen tai kunnan yksiköiden väliset toimitukset myös silloin, kun kyseessä olevat yksiköt ovat kilpailutilanteessa toimivina arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisäverottomuus koskee myös alueiden ja kuntien yhteisten laitosten toimituksia osakasalueille ja -kunnille.

Skatteforvaltningen toteaa, että sellaisenaan merværdiafgiftslovin 9 § vääristää kilpailua suhteessa yksityisiin toimittajiin: kunnan koulun ostama ruoka kunnan hoitokodilta ostettuna on arvonlisäverotonta mutta yksityiseltä toimittajalta ostettuna arvonlisäverollista¹¹⁵. Tällaisen vääristymän oikaisemiseksi on kuitenkin luotu merværdiafgiftslovista erillinen palautusjärjestelmä. Ensimmäinen arvonlisäverojen palautusta koskeva laki säädettiin jo 1985. Nykyinen järjestelmä perustuu vuonna 2007 voimaan tulleeseen lakiin Lov om konkurrencemæssig ligestilling mellem kommuners og regioners egenproduktion og køb af ydelser hos eksterne leverandører i relation til udgifter til merværdiavgift (momsigestillingslov) sekä asetukseen Bekendtgørelse om momsrefusionsordning før kommuner og regioner (momsrefusionsordning). Momsigestillingslovin ja momsrefusionsordningin perusteella kunnilla ja alueilla on oikeus saada palautuksena ostamistaan tavaroista ja palveluista suorittamansa arvonlisävero, mikä oikaisee merværdiafgiftslovin 9 §:n aiheuttamaa vääristymää¹¹⁶.

Alkuperäisessä järjestelmässä kunnat ja alueet rahoittivat järjestelmän yhteisen rahastonsa kautta, mutta vuodesta 2007 alkaen maksut on suoritettu valtion varoista¹¹⁷. Palautukset rahoitetaan kuitenkin lopulta kunnille ja alueille varatuista yleisistä valtionosuuksista¹¹⁸. Palautusjärjestelmän tarkoituksena on siis vähentää kuntien kannustinta

¹¹⁴ Asetuksessa käytetty käsite forsyningsvirksomhed viittaa vedenjakeluun, sähkönjakeluun, lämpöhuoltoon jne.

¹¹⁵ Skatteforvaltningen 2018, D.A.4.6.3. Konkurrenceforvridning.

¹¹⁶ Skatteforvaltningen 2018, D.A.4.6.3. Konkurrenceforvridning.

¹¹⁷ SOU 2015:93, s. 247.

¹¹⁸ Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006c, s. 4.

suosia omaa palvelutuotantoa ulkoisten toimijoiden kustannuksella, mutta sitä ei ole tarkoitettu lopulliseksi tulonsiirroksi valtiolta kunnille ja alueille.

5.2 Kuntapalautuksen soveltamissäännökset

Momsligestillingslovin 1.1 §:n mukaan kuntapalautuksen piiriin kuuluvat kuntien ja alueiden maksamat, arvonlisäverolakiin liittyvistä veroista tai maksuista¹¹⁹ koituvat kustannukset. Momsligestillingslovin 1.2 § antaa kuntapalautusjärjestelmästä vastaavalle ministeriölle¹²⁰ oikeuden rajata 1.1 §:n mukaisia maksuja kuntapalautuksen ulkopuolelle ja 1.3 § taas antaa oikeuden ulottaa palautus palkkasummaverosta (lønsumsavgift) aiheutuviin kustannuksiin.

Kunnilla ja alueilla on oikeus palautukseen hankkimiansa tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveroista silloin, kun hankinnat kuuluvat kuntien kirjanpidon päätileille 0–6 tai alueiden kirjanpidon päätileille 0–4. Palautusoikeus ei koske vähennyskelpoista arvonlisäveroa. Lisäksi oikeus palautukseen koskee tiettyjä kuntien ja alueiden välillisesti maksamia palkkasummaverosta aiheutuvia kustannuksia. (Momsrefusionsordningin 1.1 §.)

Kuntien hoitamista tehtävistä palautusoikeuden piiriin kuuluu kirjanpitotilien mukaan tehtyjen rajausten perusteella kaupunkikehitys, vesi- ja energiahuolto, liikenne ja infrastruktuuri, opetus ja kulttuuri, terveydenhuolto, sosiaaliset tehtävät sekä hallintokulut. Alueilla on palautusoikeus terveydenhuollon, sosiaalitoimen ja erityisopetuksen, aluekehityksen sekä hallinnon hankintojen arvonlisäverokustannuksiin.¹²¹

Kuntapalautuksen piirissä ovat kaikki kuntien palvelu- ja tavarahankintoihin sisältyvät arvonlisäverokustannukset (paitsi maa- ja rakennuskauppoihin liittyvät kustannukset). Palautusjärjestelmän piiriin kuuluu myös tiettyjä, kunnan maksettaviksi epäsuorasti tulevia arvonlisäverosta ja palkkasummaverosta johtuvia kustannuksia. (Momsrefusions-

¹¹⁹ Termi afgift viittaa sekä maksuihin että veroihin.

¹²⁰ Aiemmin järjestelmästä vastaava ministeriö oli nimeltään Indenrigs- og Sundhedsministeriet, nykyään Økonomi- og Indenrigsministeriet.

¹²¹ Ks. kuntien päätilien kuvaukset Økonomi og Indenrigsministeriet 2016 ja alueiden päätilien kuvaukset Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006a.

ordningin 1.2 §.) Palautus piilevästä verosta perustuu kaavamaiseen korvaukseen, jota käsittelen tarkemmin luvussa 5.4.

Palautusoikeus koskee siis tietyissä tilanteissa merværdiafgiftslovin mukaisten arvonlisäverokustannusten lisäksi myös palkkasummaverokustannuksia. Palkkasummaveron on tietyillä merværdiafgiftslovin 13.1 §:n mukaan arvonlisäverottomilla toimialoilla maksullisia palveluja tuottavilta toimijoilta perittävä vero (lønsumsafgiftslovin 1, 4–5 §). Palkkasummaveron maksavat yrittäjät ja elinkeinonharjoittajat eivät voi vähentää arvonlisäverottomaan toimintaan tekemiinsä hankintoihin sisältyvää veroa, joten kunnan tai alueen maksamaan hintaan sisältyy piilevää veroa.

Palkkasummaveron on ainoa arvonlisäveron kanssa analoginen mutta erillisessä lainsäädännössä määrätty vero, johon palautusoikeus ulottuu. Momsrefusionsordningin 1.1 §:stä tileihin perustuvasta pääsäännöstä poiketen 1.3 § rajaa palautuksen ulkopuolelle vesi- ja energiahuoltoon liittyvät kustannukset. Tanskan lainsäädännössä on merværdiafgiftslovista erilliset lait, joiden perusteella vedestä, hiilestä, kaasusta, öljystä ja hiili-dioksidista ja vedestä peritään vero, joka on merværdiafgiftslovin määräysten mukaisesti vähennyskelpoinen silloin, kun hankinta tulee ostajan arvonlisäverolliseen käyttöön¹²². Merværdiafgiftslov ei sisällä säännöstä arvonlisäverottomassa käytössä olevien kiinteistöjen vesi- ja energiaverojen kompensoimisesta, joten palautusoikeuden puuttuessa nämä verot jäävät rasittamaan arvonlisäverottoman toiminnan kustannuksia. Vesi- ja energiaveroista aiheutuvat kustannukset jätetty palautusjärjestelmän ulkopuolelle mm. ympäristösyihin vedoten¹²³.

Tässä suhteessa Tanskan arvonlisäverotus ja kuntapalautus eroavat siis Suomesta, jossa AVL 27.2 § säättää verottomaksi kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtuva sähkön, kaasun, lämmön, veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisen ja AVL 111 § ulottaa energiahyödykkeiden sisältämän veron vähennys-oikeuden (ja siten myös palautusoikeuden) tilanteisiin, joissa veloitus sisältyy kiinteistön verottomaan vuokraan tai vastikkeeseen.

Vesi- ja energiaverojen kustannusten lisäksi palautusoikeuden ulkopuolelle jää Tanskassa kuntien toimintaan liittyvistä, arvonlisäverosta tai sitä vastaavista veroista aiheutuvista

¹²² Ks. esim. Vandafgiftsloven.

¹²³ Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006c, s. 2.

kustannuksista bussi-, lautta- ja junaliikenne, liikennöitsijöille annettu tuki, vanhusten asunnot (momsrefusionsordningin 1.4 §). Lisäksi palautusoikeuden ulkopuolelle rajataan erillisillä säännöksillä kiinteistövuokratuloihin liittyvät arvonlisäverot (momsrefusionsordningin 4 §)¹²⁴, henkilöstölle luontaisetuna luovutettujen tavaroiden ja palvelujen sisältämä arvonlisävero (momsrefusionsordningin 9 §)¹²⁵ sekä vapaakuntakokeiluun liittyvät hankinnat (momsrefusionsordningin 10 §)¹²⁶.

Sairaaloiden rahoitusta lukuun ottamatta kunnalla tai alueella ei ole oikeutta palautukseen rahastoilta tai yksityisiltä toimijoilta saaduilla tuilla tai avustuksilla rahoitetuista hankinnoista. Yksityisen tuesta tai avustuksesta 17,5 prosenttia vastaava osuus vähennetään kunnan tai alueen palautukseen oikeuttavasta määrästä. (Momsrefusionsordningin 5 §.) Säännöksen tehtävänä on varmistaa, ettei sama arvonlisävero tule hyvitetyksi kahdesti.¹²⁷

Kiinteistöinvestointien arvonlisäverokäsittelyn ja kuntapalautusten yhteensovittaminen arvonlisäveron kaksinkertaisen korvaamisen välttämiseksi on edellyttänyt Tanskassa useita päivityksiä kuntapalautusta koskevaan asetukseen. Investointitarkistusmenettely koskee Tanskassa kiinteistöjen lisäksi myös koneita, laitteita ja immateriaalioikeuksia (merværdiafgiftslovin 43 §). Momsrefusionsordningin 6 §:n mukaan kunta tai alue on velvollinen maksamaan kiinteistöinvestoinnista tai muusta investoinnista saamansa palautukset takaisin, jos se myy tai luovuttaa kyseisen investointihyödykkeen ennen tarkistuskauden päättymistä. Maan ja rakennusten tarkistuskausi on kymmenen vuotta, muiden investointihyödykkeiden viisi vuotta. Uusien kiinteistöjen ja maan luovutuksiin liittyvien kustannusten rajaaminen palautusoikeuden ulkopuolelle johtuu siitä, että kyseiset luovutukset tulivat arvonlisäverollisiksi 1.1.2011, jolloin ilman momsrefusions-

¹²⁴ Säännös vastaa Suomen AVL 130.2 §:ää.

¹²⁵ Säännös tuli voimaan vuoden 2011 alusta sen jälkeen, kun palkan osittainen suorittaminen luontaisetujen muodossa tuli kunnille ja alueille mahdolliseksi vuonna 2010 (Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2011, s. 3.).

¹²⁶ Vapaakuntaverkostolakia (Lov om frikommunenetværk) edeltänyttä lakia koskevan esityksen (Forslag til Lov om frikommuner 2012, s. 31–32) mukaan kokeilun piirissä olevien palveluiden hinnoittelun pitää perustua kunnan keskimääräisiin, pitkän aikavälin kustannuksiin ilman, että ostopalvelujen hintaa alennettaisiin verovaroin, minkä vuoksi vapaakuntakokeilujen hankinnat suljettiin kuntapalautuksen ulkopuolelle.

¹²⁷ Finanslovin 9 § ja siihen liittyvä Bekendtgørelse om momskompensation til velgørende foreninger 1 § antavat yleishyödyllisille yhteisöille ja hyväntekeväisyysjärjestöille oikeuden osittaiseen arvonlisäverohyvitykseen niiden maksamista tuista ja avustuksista.

ordningin rajausta kunnilla olisi ollut oikeus sekä vähennykseen että kuntopalautukseen¹²⁸. Säännöksen tarkastuskaudet vastaavat merværdiafgiftslovin 44 §:ssä määriteltyjä investointitarkastuskausia Ruotsissa Tanskan momsrefusionsordningin 6 §:ää vastaava säännös LEMK 6 § astui voimaan jo kaksi vuotta aiemmin. Momsrefusionsordningissa ei ole LEMK 2a §:ää vastaavaa erillistä säännöstä oikeudesta kuntopalautukseen vähennyskelvottomasta verosta tilanteessa, jossa investointi on aiemmin käsitelty arvonlisäverollisena, mutta sen käyttötarkoitus on myöhemmin muuttunut kuntakorvaukseen oikeuttavaksi, mutta nähdäkseni asetus ei sen saamista myöskään estä.

Momsrefusionsordningin 7 §:ssä säännellään velvollisuudesta maksaa vuosi-ilmoituksen yhteydessä takaisin kuntopalautus sellaisissa tapauksissa, joissa samasta arvonlisäverosta saa hyvityksen merværdiafgiftslovin perusteella. Säännös on itsenäisenä uusi. Vielä vuoden 2017 asetuksessa vastaava määräys oli rajattu vain momsrefusionsordningin 6 §:n mukaisiin investointitarkastuksiin. Kuntopalautuksen rajausta kuntien ja alueiden arvonlisäverokustannuksiin tehdään toki jo momslegestillingslovin 1 §:ssä, mutta momsrefusionsordningin 7 §:n tarkoitus on varmaankin ennaltaehkäistä tulkintavaikeuksia (muissakin kuin asetuksen 6 §:ssa kuvatuissa) tilanteissa, joissa kunta tai alue voisi ajoittaa hyvityksen hakemisen kuntopalautuksen saamisen jälkeen.

Myös momsrefusionsordningin 8 § on tullut voimaan vuoden 2018 alusta. Sen mukaan oikeutta kuntopalautukseen kiinteistökustannuksiin tarkoitetusta avustuksesta ei ole, jos tuensaaja on rekisteröitynyt vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi kyseisen kiinteistön vuokraamisesta. Kuntopalautus tulee palauttaa, jos tuensaaja rekisteröityy vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi kyseisen kiinteistön vuokraamisesta kymmenen vuoden kuluessa sen käyttöönotosta. Sanamuodon perusteella tuesta saatu kuntopalautus tulee palauttaa kokonaisuudessaan riippumatta siitä, missä vaiheessa kymmenen vuoden tarkistuskautta tuen saaja rekisteröityy arvonlisäverovelvolliseksi¹²⁹. Kuntopalautuksen takaisinmaksuvelvoite on siis ankarampi kuin merværdiafgiftslovin mukainen takaisinmaksuvelvoite. Poikkeaminen arvonlisäverotuksen logiikasta vaikuttaa tietoiselta pyrkimykseltä hillitä kuntien ja alueiden intoa kokeilla kuntopalautusjärjestelmän rajoja.

¹²⁸ Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2010, s. 1.

¹²⁹ Økonomi- og Indenrigsministeriet 2017, KL 11.12. 2017, FSR – danske revisorer 11.12. 2017.

Kuntien yhteistoiminnassa harjoittamasta toiminnasta palautusta tai laskennallista palautusta hakee pääsääntöisesti yhteistoiminnassa harjoitetun toiminnan kirjanpidosta vastaava kunta (momsrefusionsordningin 2 §). Tämä sinällään järkevä säännös korostaa palautusjärjestelmän tiukkaa sidosta keskushallinnon määrittelemien tiliöintisääntöjen noudattamiseen. Palautusta maksetaan kuukausittain ja kunnan tai alueen tulee ilmoittaa palautettava määrä viimeistään seuraavan kuun 10. arkipäivänä. Vuosi-ilmoitus tulee toimittaa Økonomi- og Indenrigsministerietille viimeistään seuraavan vuoden huhtikuun 1. arkipäivänä. Vuosi-ilmoituksen tulee olla kunnan tai alueen tilintarkastajan tarkastama ja mukana tulee olla tilintarkastajan lausunto. (Momsrefusionsordningin 11 §.) Økonomi- og Indenrigsministeriet maksaa palautukset ilmoituksen jättämistä seuraavana kuukautena (momsrefusionsordningin 12 §).

Momsligestillingslov ja momsrefusionsordning eivät ole osa verolainsäädäntöä, eikä palautusjärjestelmä kuulu Skatteforvaltningenin vastuualueelle, vaan Økonomi- og Indenrigsministeriet vastaa sekä siihen liittyvästä ohjauksesta että sen perusteella suoritettavista maksuista. Asetusta päivitetään vuosittain tai useammin. Joulukuussa 2016 päivitetty asetus oli voimassa vain 1.1.–30.6.2017 ja kesäkuussa 2017 päivitetty asetus 1.7.–31.12.2017. Tiheästä päivityksestä huolimatta asetukseen on silti katsottu tarpeelliseksi sisällyttää Økonomi- og Indenrigsministerietille laajoja valtuuksia poiketa sen määräyksistä. Økonomi- og Indenrigsministeriet saa erityistilanteissa laskea palautuksen asetuksessa määritellyistä säännöistä poiketen (momsrefusionsordningin 13 §). Ministeriöllä on myös valtuudet myöntää poikkeuksia asetuksen 1, 5 ja 6 §:stä eli palautukseen oikeuttavista kustannuksista, rahastoilta ja yksityisiltä saaduilla tuilla tehtyjen hankintojen palautusoikeuden rajoituksesta ja investointitarkastuksiin liittyvästä palautuksen takaisinmaksuvelvollisuudesta (momsrefusionsordningin 14 §). Ennakoitavuudesta ja oikeusvarmuudesta siis tingitään vahvan keskusohjauksen hyväksi.

5.3 Palautus hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta

Palautusoikeus koskee (maa- ja rakennusostoja lukuun ottamatta) kaikkia tavara- tai palveluhankintojen arvonlisäverokustannuksia (momsrefusionsordningin 1.2 § 1 k). Palautuksen ulkopuolelle rajataan myös vedestä, hiilestä, kaasusta, öljystä ja hiili-dioksidista ja vedestä perittävät verot, jollaisista arvonlisäverollista toimintaa

harjoittavilla on merværdiafgiftslovin mukainen vähennysoikeus (momsrefusionsordningin 1.3 §). Palautusoikeuden ulkopuolelle jää myös bussi-, lautta- ja junaliikenne, liikennöitsijöille annettu tuki ja vanhusten asunnot (momsrefusionsordningin 1.4 §) sekä vapaakuntakokeiluun liittyvät hankinnat (momsrefusionsordningin 10 §).

Momsrefusionsordning on luonteeltaan hyvin tekninen ja palautusoikeuden rajat on useassa kohdassa määritelty kirjanpidossa käytettävien tilien perusteella, mutta lopputuloksena oleva palautusoikeus pyrkii nähdäkseni varsin pitkälle kattamaan yllä mainituin poikkeuksin arvonlisäverottoman toiminnan arvonlisäverollisten hankintojen verokustannukset.

5.4 Laskennallinen palautus piilevästä arvonlisäverosta

Arvonlisäverottomaan toimintaan tehtyihin arvonlisäverollisiin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron lisäksi kunnilla ja alueilla on momsrefusionsordningin 1.1–2 §:n mukaan oikeus laskennalliseen palautukseen hankintoihin sisältyvästä piilevästä verosta. Piilevää veroa koskeva kuntapalautus on kaavamaisesti laskettava korvaus, joka perustuu kunnan tai alueen maksamaan summaan, arvonlisäverokantaan ja asetuksen liitteessä Bilag 1 Positivliste määritettyyn palautuskertoimeen. Oikeus palautukseen edellyttää, että kyseinen toiminto kuuluu ministeriön ohjeiden mukaan tiliöidä Positivlistessä mainitulle tilille (momsrefusionsordningin 1.2 § 2 k). Palautuksen piiriin kuuluminen ja palautuksen määrä ovat siis tiukasti kirjanpitosidonnaisia.

Positivlistessä kullekin toiminnolle on laskettu kerroin, joka heijastaa arvonlisäverollisten hankintojen ja joillakin aloilla myös palkkasummaveron osuutta toiminnan kokonaiskustannuksista. Kuntapalautuksen piirissä olevista toimialoista palkkasummaveroko koskettaa pääasiassa terveydenhuoltoa. Terveystenhuollossa palkkasummavero on tällä hetkellä 4,12 prosenttia maksuperusteesta, joka muodostuu maksetuista palkoista ja yli-/alijäämästä (lønsumsafgiftslovin 1, 4–5 §).

Myöhemmissä, Positivlisteen perustuvissa taulukoissa on merkitty *:lla ne palvelut, joiden arvonlisävero-osuuteen sisältyy varsinaisen arvonlisäveron lisäksi myös palkkasummaveron perusteella laskettua arvonlisävero-osuutta. Palautuskertoimessa arvonlisä-

vero-osuusprosenttiin on lisätty palkkasummaan ja arvonlisäverokantaan perustuva prosenttiosuus, jonka laskentakaava on:

$$\text{palkkasummaveron osuus} = \frac{4,12}{104,12} \times \frac{25}{125}.$$

Positivlisten palautuskerroin ilmaisee arvonlisäverollisten hankintojen arvioitua osuutta koko hankinnan arvosta. Varsinainen palautusprosentti saadaan kertomalla Positivlistessä määritetty kerroin arvonlisäverollisten kustannusten osuudella kokonaiskustannuksista:

$$\text{palautusprosentti} = \text{palautuskerroin} \times \frac{\text{verokanta}}{100 + \text{verokanta}}$$

Asiakkaalle maksuttoman fysioterapian kerroin on 18, mikä tarkoittaa sitä, että palvelun kustannuksista 18 prosenttiin arvioidaan sisältyvän piilevää arvonlisäveroa. Kun verokanta on 25, lopullinen palautus on siis $18 \% \times \frac{25}{125} = 3,6 \%$ fysioterapialaskun loppusummasta. Yksityisen perhehoidon palautuskertoimeksi on määritetty 25, joten perhehoidon laskusta kunta saa palautusta $25 \% \times \frac{25}{125} = 5 \%$. Yksityisen kotisairaanhoidon kustannuksista kunta saa palautusta $33 \% \times \frac{25}{125} = 6,6 \%$.

Positivliste on varsin yksityiskohtainen. Kuntien toiminnot on jaettu 48 ja alueiden 8 luokkaan, joiden keskimääräisten arvonlisäveroa sisältävien hankintojen perusteella on määritetty laskennallisen palautusprosentin laskemiseen käytettävä kerroin. Käytän seuraavissa taulukoissa 25 prosentin arvonlisäverokantaan perustuvia nykyisiä, koko laskun summaan suhteutettuja palautusprosentteja. Kuten taulukosta 4 ilmenee, Positivliste jakaa opetus- ja liikunta- ja kulttuuritoimen 14 eri kategoriaan, vaikka palautusprosentteissa eroja on huomattavasti vähemmän:

TAULUKKO 4. Opetus-, ja liikunta- ja kulttuuritoimen laskennalliset palautukset 2018.

Toiminto	PALAUTUS-%		
	Toiminta	Tilat	Lisätietoja
Stadionit ja urheilupaikat	11,0 %	17,0 %	
Muut vapaa-ajantilat	10,0 %	17,0 %	
Lasten ja nuorten liikuntatilat	11,0 %	17,0 %	
Peruskoulun oppilaiden kuljetus	5,0 %		
Kunnallisten erityiskoulujen ja sisäoppilaitosten päivätoiminta	5,0 %	17,0 %	
Avustukset valtion ja yksityisille kouluille	5,0 %	17,0 %	<i>maksut valtiolle</i>
Avustukset valtion ja yksityisille kouluille	5,0 %	17,0 %	<i>muut tuet ja siirrot</i>
Nuorisokoulut (efterskole, omkostskole)	5,0 %	17,0 %	<i>maksut valtiolle</i>
Nuorisokoulut (efterskole, omkostskole)	5,0 %	17,0 %	<i>muut tuet ja siirrot</i>
Erityistarpeita omaavien nuorten koulutus	5,0 %		
Museot	5,0 %	17,0 %	
Musiikkiesitykset	2,0 %	17,0 %	
Muut kulttuuritilaisuudet	8,0 %		
Paikalliset tuet	13,0 %		

Koulutukseen liittyvä palautus toimintakustannuksista on kautta linjan 5 prosenttia, kun taas kiinteistökustannuksissa korvaus on johdonmukaisesti 17 prosenttia. Tanskan palautusten pohjana olevat laskelmat piilevän veron osuudesta näyttävät siis antavan tukea Ruotsin Finansdepartementetin arviolle siitä, että Ruotsin korvaukset ylittävät todellisen piilevän veron. Tanskassa ja Ruotsissa yleinen arvonlisäverokantahan on sama 25 prosenttia, mutta Ruotsissa kuntakorvaus on pääsäännön mukaan kuusi prosenttia ja korvauksen piiriin kuuluvista kiinteistökustannuksista 18 prosenttia.

Kuten taulukko 5 osoittaa, terveyden- ja sairaanhoidon alalla toiminnot jaetaan 11 eri tiliöintiluokkaan, vaikka eri palautusprosentteja on vain kolme:

TAULUKKO 5. Terveiden ja sairaanhoidon laskennalliset palautukset 2018.

Toiminto	PALAUTUS-%		Lisätietoja
	Toiminta	Tilat	
Asiakkaalle maksuton fysioterapeutin hoito	3,6 %		
Kunnallinen kuntoutustoiminta*	4,2 %		
Kunnallinen hammashoito*	4,2 %		
Terveiden edistäminen ja ennaltaehkäisevä toiminta*	4,2 %		<i>arvonlisäveroton palvelu</i>
Kunnalliset terveysterveystoimet*	4,2 %		
Muut terveysterveystoimet*	4,2 %		
Kunnallinen kuntoutustoiminta*	7,8 %	17,0 %	
Kunnallinen hammashoito*	7,8 %	17,0 %	
Terveiden edistäminen ja ennaltaehkäisevä toiminta*	7,8 %	17,0 %	<i>maksu toiselle kunnalle/alueelle</i>
Kunnalliset terveysterveystoimet*	7,8 %	17,0 %	
Muut terveysterveystoimet*	7,8 %	17,0 %	
*palkkasummavero-osuus huomioitu korvaustason määrittämisessä			

Sosiaalipalveluissa Positivliste on hyvin yksityiskohtainen. Taulukosta 6 ilmenevien määritelmien lisäksi kullekin palautusluokalle on olemassa eri lakeihin viittaavia lisätäsmennyksiä siitä, millainen toiminta oikeuttaa palautukseen. Luokitelluista 25 kategoriasta 13:lle on määritetty sama palautusprosentti. Palautusten taso on pysynyt samana kuin vuonna 2017, mutta vuoden 2018 Positivlistessa vanhustenhuolto ja vammaishuolto luokitellaan aiemmasta poiketen erillisille tileille, mikä on lisännyt kuntien kuntapalautukseen liittyviä hallinnollisia kustannuksia:

TAULUKKO 6. Sosiaalitoimen laskennalliset palautukset 2018.

Toiminto	PALAUTUS-%	
	Toiminta	Tilat
Tuki yksityiselle päivähoidolle sekä yksityisille laitoksille, vapaa-aikataloille ja kerhoille	5,0 %	
Lasten ja nuorten asuinpaikat	4,6 %	
Lapsiin ja nuoriin kohdistuvat ehkäisevät toimet	4,6 %	
Perhehoito	5,0 %	
Lasten ja nuorten lyhytaikaiset hoitolaitokset	4,6 %	
Valinnanvapauden piirissä oleva vanhusten henkilökohtainen ja käytännöllinen apu ja ruokapalvelu (kotiapu)	4,6 %	
Muu vanhusten henkilökohtainen ja käytännöllinen apu ja ruokapalvelu	4,6 %	
Hoitokodit ja turva-asunnot	11,0 %	
Yksityinen kotisairaanhoido*	6,6 %	
Vanhusten apuvälineet, käyttöesineet, asunnon varustaminen ja kuljetus	15,0 %	
Valinnanvapauden piirissä oleva vammaisten henkilökohtainen ja käytännöllinen apu ja ruokapalvelu (kotiapu)	4,6 %	
Muu vammaisten henkilökohtainen tukeminen ja avustaminen	4,6 %	
Neuvonta ja neuvontalaitokset	8,0 %	
Vammaisten apuvälineet, käyttöesineet, asunnon varustaminen ja kuljetus	15,0 %	
Asumistuki ihmisille, joilla on erityisiä sosiaalisia ongelmia	4,6 %	
Päihdehuolto ja hoitokodit alkoholin vahingoittamille	4,0 %	
Huumeiden väärinkäyttäjien hoito	4,6 %	
Pitkäaikaisten asuntojen tarjonta	4,6 %	
Väliaikaisten asuntojen tarjonta	4,6 %	
Suojatyö	4,6 %	17,0 %
Aktiviteetteihin ja yhdessäoloon liittyvä tarjonta	4,6 %	17,0 %
Perehdyttämishjelmat, integraatio jne.	5,0 %	17,0 %
Kunnallisen suojatyötoiminnan toimintakulut	5,0 %	
Muut sosiaaliset tavoitteet	3,0 %	
Työllisyys- ja yrityspalvelut	6,4 %	
*palkkasummavero-osuus huomioitu korvaustason määrittämisessä		

Kunnilla on päävastuu julkisten palvelujen tuotannossa, kun taas alueilla on vähemmän tehtäviä, jotka painottuvat sellaisiin haasteisiin, joiden tehokas ratkaisu edellyttää laajaa väestöpohjaa. Alueiden palautusluokittelu on siksi varsin yksinkertainen, mutta kuten taulukon 7 kolmesta eri Statens Serum Institut -tilistä ilmenee, alueidenkaan toimintojen luokitukset eivät perustu yksinomaan tarpeeseen määrittää oikea laskennallinen palautus:

TAULUKKO 7. Alueiden hoitamien toimintojen laskennalliset palautukset 2018.

PALAUTUKSEN PIIRISSÄ OLEVA ALUEELLINEN PALVELU	Palautus toiminta- kustannuksista	Palautus tila- kustannuksista
Yksityiset sairaalat*	7,8 %	
Sairaalat*	4,2 %	
Statens Serum Institut*	12,2 %	
Statens Serum Institut (yleislääk.)*	12,2 %	
Statens Serum Institut (erikoislääk.)*	12,2 %	
Kuulolaitteet	15,0 %	
Sosiaalipalvelut, erityisopetus ja neuvonta	4,6 %	
Kulttuuriaktiiviteettien tukeminen	8,0 %	17,0 %

5.5 Kuntapalautuksen hallinnollisesta yksinkertaisuudesta

Laskennallisen palautuksen määrittämiseen tarkoitetun Positivlisten alakohtaisten palautuskertoimien tavoitteena on ollut epäbyrokraattinen ja helposti hallinnoitava palautusjärjestelmä, jossa kaavamainen palautus säästää palveluntuottajat velvoitteelta yksilöidä laskuillaan todelliset arvonlisäverokustannuksensa. Verrattaessa vaihtoehtoon, jossa palautus perustuisi tapauskohtaisesti laskettavaan piilevään veroon, järjestelmä onkin suhteellisen selkeä ja yksinkertainen. Toimialaluokitusten moninaisuus edellyttää kuitenkin tiliöinnissä suurempaa tarkkuutta kuin oikean palautustason määrittäminen edellyttäisi: palautuksen suuruuteen ei vaikuta se, onko sosiaalihuollon tarjoama asunto väliaikainen vai pitkäaikainen, tai se, onko Statens Serum Institutilta hankittu yleis- vai erikoislääkärin palveluja.

Paitsi yksityiskohtaisesti määritetty Tanskan laskennallisen palautuksen järjestelmä on myös hyvin tiukasti kirjanpitosidonnainen. Laskennallisen palautuksen piiriin kuuluvat toiminnot ja laskennalliseen palautuksen korvauskertoimet määritetään pitkälti Økonomi- og Indenrigsministerietin kunnille ja alueille määrittämien tiliöintiohjeiden kautta.

Tiliöintiohjeiden tarkkuudesta antaa käsityksen se, että ministeriön vuoden 2016 lopulla lähettämässä, vuoden 2017 alusta voimaan tullutta uutta asetusta koskeneessa ja päivitetyt tilikartat sisältäneessä saatteessa oli 126 sivua.

Periaatteessa tiukka tilisidonnaisuus voi pitkällä aikavälillä keventää järjestelmän hallinnollista taakkaa edellyttäen, että korvaukseen oikeuttavia tilejä, niiden käyttöehtoja ja niihin liittyviä palautuskertoimia ei juuri muutella. Tietojärjestelmät voivat tällöin tuottaa tarvittavat laskelmat automaattisesti, jolloin järjestelmän käyttäjilleen aiheuttamat haasteet liittyvät lähinnä eri korvausluokkien välisiin rajanvetoihin. Hallinnollisia kustannuksia lisää kuitenkin se, että asetusta päivitetään vuosittain ja joskus useamminkin. Päivitykset kasvattavat kuntien ja alueiden kustannuksia myös siksi, ettei niihin jää riittävästi aikaa valmistautua. 1.1.2018 voimaan tulleen, useita merkittäviä muutoksia sisältäneen asetuksen luonnos lähetettiin lausuntokierrokselle 13.11.2017. Asetuksen valmistuminen niukasti ennen voimaantuloa johtaa tyypillisesti siihen, että kuntien ja alueiden tietojärjestelmiin ei ehditä tehdä tarvittavia päivityksiä ajoissa, jolloin joulukuussa tehtyjä virhekirjauksia joudutaan korjaamaan myöhemmin manuaalisesti¹³⁰.

Uudet säännökset lisäävät hallinnollista taakkaa. Erityisen hankalana voi pitää uudessa momsrefusionsordningin 8.2 §:ssä asetettua velvoitetta palauttaa annetuista investointituista saatu kuntapalautus, jos kiinteistöinvestoinnille tukea saanut hakeutuu kyseisen kiinteistön vuokraamisesta vapaaehtoisesti verovelvolliseksi kymmenen vuoden kuluessa kyseisen kiinteistön käyttöönotosta. Kuntien ja tilintarkastajien edustajat kommentoivat säännöksen lisäävän merkittävästi kuntien ja alueiden hallinnollisia kustannuksia, aiheuttavan tilintarkastajille erityisiä vaikeuksia saldojen oikeellisuuden todentamisessa ja heikentävän oikeusvarmuutta¹³¹.

Järjestelmä vaikuttaa raskaalta keinolta kilpailuneutraalisuuden saavuttamiseksi. Tiukalla kirjanpito- ja tilinpäätösohjauksella voi toki kuvitella olevan muitakin funktioita, mutta asetuksen yksityiskohtaisuus ja osittainen irtaantuminen välittömästä yhteydestä arvonalisäverotukseen on omiaan hämärtämään asetuksen soveltajien ymmärrystä palautusoikeuden perusteista.

¹³⁰ Økonomi- og Indenrigsministeriet 2017, Lyngsø/Fujitsu 08.12.2017.

¹³¹ Økonomi- og Indenrigsministeriet 2017, FSR – danske revisorer 11.12. 2017.

5.6 Kuntapalautus kilpailuneutraalisuuden toteuttajana

Tanskan kuntapalautus korvaa Suomen ja Ruotsin vastaavien järjestelmien tavoin täysmääräisesti arvonlisäverollisista hankinnoista välittömästi laskutetun arvonlisäveron lukuun ottamatta järjestelmän ulkopuolelle jätettyjä harvoja poikkeuksia (kuten vapaa-kuntakokeilun piirissä olevat hankinnat, jotka on jätetty palautusjärjestelmän ulkopuolelle kyseiselle kokeilulle asetettujen tavoitteiden perusteella).

Arvonlisäverottomien hankintojen verokustannusten korvaamisessa Tanska pyrkii Suomea ja Ruotsia suurempaan tarkkuuteen, vaikka soveltaakin näiden tavoin kaavamaista korvausta. Momsrefusionsordningin 56 eri korvausluokan voi olettaa mahdollistavan määrältään todellisia kustannuksia kohtuullisen hyvin vastaavat palautukset. Varsinaisia palautusprosentteja on kuitenkin huomattavasti määriteltäviä luokkia vähemmän. Esimerkiksi opetustoimessa laskennalliset palautukset ovat 5,0 prosenttia kouluasteesta riippumatta ja sosiaalihuollossa 4,6 prosentin korvaus koskee 13 eri toimintaluokkaa. Eri toimintojen laskelmissa on käytetty kustannusten arvioituja keskiarvoja, joten palautukset eivät välttämättä täsmää yhden palveluntuottajan kustannuksiin sisältyvän piilevän veron kanssa. Tältä osin lainlaatijat ovat painottaneet hallinnollista yksinkertaisuutta enemmän kuin täydellistä tarkkuutta¹³².

Järjestelmä pyrkii oikomaan paitsi arvonlisäveron myös sille tietyillä aloilla vaihtoehtoisen palkkasummaveron aiheuttamia kilpailuneutraalisuusongelmia. Palkkasummaveronkin vaikutuksen laskenta perustuu keskiarvolaskelmiin. Koska palkkasummaveron määrään vaikuttaa myös yrityksen yli- tai alijäämä, yritysten todellisuudessa maksamat palkkasummaverot voivat erota keskiarvosta huomattavastikin¹³³. Vaikka kuntapalautuskertoimeen tietyillä aloilla sisältyvä palkkasummavero-osuus perustuukin keskiarvoon, sen huomioonottaminen pienentää kuitenkin veron aiheuttamaa kilpailuvääristymää.

Puutteineenkin Tanskan kuntapalautusjärjestelmä mahdollistaa toimintojen kustannuserojen huomioimisen palautusten tasossa huomattavasti suuremmalla tarkkuudella kuin, mitä kaikille toimialoille yhteisellä kaavamaisella palautuksella voi saavuttaa. Kunta-

¹³² Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006c, s. 3–4.

¹³³ Indenrigs- og Sundhedsministeriet 2006b, Foreningen af Statsautoriserede Revisorer, 27.3.2006.

palautusten voi hyvin olettaa kattavan kuntien ja alueiden arvonlisäverokustannukset toimialatasolla, vaikkei tarkkuus jokaisen yrityksen ja hankinnan suhteen toteudukaan.

Positivlisten toimintoluokkien moninaisuus lisää rajanveto-ongelmia toisiaan lähellä olevien toimintojen oikean luokituksen välillä. Kunnilla voi olla kiusaus valita läheisistä vaihtoehtoista palautuksen maksimoiva toimintoluokitus. Tällaisen toiminnan minimoimiseksi asetuksessa on annettu tarkat tiliöintiohjeet ja sitä päivitetään tarvittaessa. Lisäksi kunnan tilintarkastaja on velvollinen todistamaan vuosittain, että kunnan tilinpäätös on asetuksen mukainen.¹³⁴

¹³⁴ SOU 2015:93, s. 249.

6 Palautusjärjestelmien vertailua ja arviointia

6.1 Soveltamisala

Ruotsissa ja Tanskassa julkishallinnolle määritellyjä tehtäviä hoitavat sekä kunnat että maakäräjät/alueet, ja molemmilla hallintotasoilla on myös oikeus palautukseen. Suomessa ei ainakaan SOTE- ja maakuntauudistusta koskevan hallituksen esityksen 15/2017 mukaan ole tarkoitus laajentaa AVL 130 §:n ja AVL 130a §:n soveltamisalaa maakuntiin¹³⁵. Taulukko 8 kuvaa kuntapalautuksen soveltamisalaa saajan perusteella.

TAULUKKO 8. Kuntapalautuksen saajat.

PALAUTUS ARVONLISÄVEROTTOMASTA TOIMINNASTA			
Toiminnan harjoittaja	Suomi	Ruotsi	Tanska
Kunnat	+	+	+
Maakunnat/maakäräjät/alueet	-*	+	+

**Suomessa maakunnat ovat vasta perusteilla, palautusoikeus ei ole suunnitelmassa.*

Suomen ja Ruotsin laskennallisten palautusten tavoitteena on oikaista nimenomaan arvonlisäverosta koituvaa kilpailuneutraalisuusongelmaa, kun taas Tanskassa järjestelmä pyrkii lieventämään myös arvonlisäveron kanssa tietyillä aloilla vaihtoehtoisen palkka-summaveron vaikutusta kustannuksiin.

Arvonlisäverollisissa hankinnoissa Suomen, Ruotsin ja Tanskan kuntapalautusten soveltamisala on lähes identtinen. Kunnan/maakäräjien/alueen tekemä arvonlisäverottomaan toimintaan tuleva hankinta oikeuttaa hankintaan sisältyvän arvonlisäveron palautukseen. Muista maista poiketen Tanska tekee pieniä rajauksia soveltamisalaan sulkemalla palautuksen ulkopuolelle joukkoliikenteen arvonlisäverokustannukset ja vapaakuntakokeilun hankinnat.

Taulukko 9 havainnollistaa toimialoittain laskennallisen palautuksen soveltamisalan eroja ja yhtäläisyyksiä Suomessa, Ruotsissa ja Tanskassa:

¹³⁵ HE 15/2017, Yksityiskohtaiset perustelut, 1.12 Arvonlisäverolaki.

TAULUKKO 9. Laskennalliseen palautukseen oikeuttava toiminta.

LASKENNALLINEN PALAUTUS			
Arvonlisäveroton toiminta	Suomi	Ruotsi	Tanska
Terveyden- ja sairaanhoito	+	+	+
Sosiaalihoito	+	+	+
Opetus	-	+	+
Kulttuuri	-	-	+
Liikunta	-	-	+
Annetut avustukset	+	+	+

Laskennallisen palautuksen soveltamisala on suppein Suomessa, jossa palautusta saa terveyden- ja sairaanhoidosta sekä sosiaalihuollosta. Ruotsi maksaa korvausta näiden toimialojen lisäksi koulutuksesta. Koulutusosalalla ulkoisilla toimijoilla on Ruotsissa huomattavasti laajempi rooli kuin Suomessa. Tanska maksaa laskennallista palautusta sairaan- ja terveydenhoidon, sosiaalihuollon ja opetuksen lisäksi myös kulttuurin ja liikunnan kustannuksissa piilevästä verosta.

Kaikissa kolmessa maassa sosiaalilainsäädännön mukaiset asumismuodot kuuluvat palautuksen piiriin. Ruotsissa on lisätty LEMK-lakiin tätä koskevia säännöksiä ja ne on eritelty myös Tanskan momsrefusionsordningin liitteessä. Suomessa AVL 130a § ei mainitse niitä erikseen, mutta oikeuskäytäntö tulkitsee sosiaalilainsäädäntöön perustuvan asumisen järjestämisen sosiaalihuolloksi ja siten kuntapalautukseen oikeuttavaksi.

Sekä Suomessa, Ruotsissa että Tanskassa palautusta saa paitsi arvonlisäverottomista hankinnoista myös arvonlisäverottomaan toimintaan annetuista, palvelujen hintaan vaikuttavista avustuksista.

6.2 Tekninen ratkaisu ja korvaustaso

Kaikissa kolmessa maassa arvonlisäverottoman toiminnan arvonlisäverolliset hankinnat laskutetaan arvonlisäverollisina ja kunta saa sitten laskutetun arvonlisäveron täysimääräisenä takaisin.

Piilevän arvonlisäveron korvaamisessa kaikki kolme maata turvautuvat kaavamaiseen korvaukseen, mutta järjestelmissä on silti merkittäviä eroja, kuten taulukko 10 osoittaa:

TAULUKKO 10. Laskennallisen palautuksen suuruus päätoimialoittain.

LASKENNALLINEN PALAUTUS			
Veroton toiminta	Suomi	Ruotsi	Tanska
Terveysten- ja sairaanhoito	5 %	6% tai tilat 18 % & muut 5 %	3,6–7,8 %; tilat 17 %
Sosiaalihuolto	5 %	6% tai tilat 18 % & muut 5 %; sosiaalihuollon asumismuodot 18 %	3–15 %; tilat 17 %
Opetus	-	6% tai tilat 18 % & muut 5 %	5 %; tilat 17 %
Kulttuuri	-	-	2–13 %; tilat 17 %
Liikunta	-	-	10–11 %; tilat 17 %

Yksinkertaisin malli on Suomessa, jossa käytössä on sama viiden prosentin korvaus kaikille palautuksen piirissä oleville terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalihuollon eri toimialoille. Myös Ruotsissa kaavamainen korvaus on riippumaton toimialasta. Pääsäännön mukaisen kuuden prosentin kaavamaisen korvauksen lisäksi Ruotsissa on kuitenkin käytössä tiettyjen sosiaalihuollon asumismuotojen tilakustannusten 18 prosentin korvaus sekä kuuden prosentin korvauksen kanssa vaihtoehtoinen 18/5-korvaus, jolla pyritään kompensoimaan kasvukeskusten muuta maata korkeampien kiinteistökustannusten aiheuttamaa kilpailuneutraalisuusongelmaa. Tanska on määrittänyt monilla alatoimialoilla erillisen palautusprosentin toimintakustannuksille ja tilakustannuksille. Tanskan järjestelmään ei kuulu Ruotsin järjestelmän kaltaista valinnanvaraa valittavan korvausmallin suhteen.

Tanskan maksamat palautukset perustuvat eri toimialojen arvioituihin piilevän veron keskimääräisiin kustannuksiin, mutta Suomesta ja Ruotsista poiketen Tanska on määrittänyt eri alatoimialoille useita eri palautuskertoimia. Tanska palautusprosenttien sijaan käyttämät kertoimet mahdollistavat sen, että palautusprosentit seuraavat arvonlisäverokannan kehitystä ilman tarvetta säännösmuutoksille. Tämä sinällään näppärä ratkaisu on jäänyt vaille käyttöä, sillä Tanskan arvonlisäverokanta ei ole muuttunut sitten vuoden 1992.

Tanska sitoo palautusoikeuden ministeriön antamien tarkkojen tiliöintiohjeiden seuraamiseen. Tiliöintisäännöt ovat huomattavasti yksityiskohtaisemmat kuin oikean

palautusprosentin määrittäminen edellyttäisi, mutta niiden noudattaminen auttaa todennäköisesti ministeriötä mahdollisimman tarkkojen palautuskertoimien määrittämisessä.

6.3 Kilpailuneutraalisuus, yksinkertaisuus, ennakoitavuus

Maakohtaiset erot kilpailuneutraalisuuden lievittämisessä liittyvät laskennalliseen palautukseen. Laskennalliset palautukset perustuvat arvioihin palautuksen piirissä olevien toimialojen keskimääräisestä piilevästä verosta, joten missään maassa järjestelmä ei takaa yksittäisen yrityksen tai hankinnan tasolla palautuksen ja todellisen piilevän veron täyttä vastaavuutta. Hankintoja tekevän kunnan tai alueen kaikissa hankinnoissa yhteensä vastaavuuden voi kuitenkin olettaa olevan jo parempi. Kaikissa kolmessa maassa lainlaatijat ovat tyytyneet asettamaan palautusjärjestelmän tavoitteeksi kilpailuneutraalisuusongelman poistamisen sijaan sen lieventämisen, mutta maiden korvausten osumatarkkuudessa on silti eroja.

Suomen viiden prosentin palautus perustuu oletukseen, että ostettavaan arvonlisäverottomaan palveluun sisältyy 30 prosenttia arvonlisäverollisia hankintoja, jotka taas sisältävät veroa 20 prosenttia. Ruotsin kuuden prosentin korvauksessa taas arvonlisäverollisten hankintojen oletettu osuus on sama 30 prosenttia, mutta hankintojen sisältämäksi veron määräksi oletetaan 25 prosenttia. Suhteessa maiden todellisiin arvonlisäverokantoihin Suomen palautus on Ruotsin korvausta niukempi. Lithin vuoden 2005 tilinpäätöstietoihin perustuvien arvioiden mukaan Suomen laskennallinen kuntapalautus ei näytä kattaneen yritysten kustannuksiin tosiasiallisesti sisältyvää piilevää veroa edes nykyistä alemmilla verokannoilla. Sen sijaan Ruotsin Finansdepartementetin vuonna 2015 teettämien arvioiden mukaan Ruotsin kuntakorvaus ylittää kuntien hankinnoissa tosiasiallisesti keskimäärin piilevän veron 1–2 prosenttiyksiköllä. Tietyillä toimialoilla tosiasiallinen piilevä vero voi ylittää palautuksen huomattavastikin, mutta sekä Suomi että Ruotsi painottavat hallinnollista yksinkertaisuutta enemmän kuin ala- tai hankinta-kohtaista kilpailuneutraalisuutta.

Suomen malli on hallinnollisesti yksinkertainen. Ruotsin kuuden prosentin pääsäännön mukainen korvaus on yhtä yksinkertainen kuin Suomen viiden prosentin palautus, mutta

Ruotsin kasvukeskusten muita alueita korkeampien kiinteistökustannusten aiheuttamaan ongelmaan ratkaisuksi luotu 18/5-korvaus on hallinnollisesti raskaampi, sillä siinä 18 prosentin korvaus kiinteistökustannuksista perustuu eriteltäviin tosiasiallisiin eikä laskennallisiin kustannuksiin. 18 prosentin sääntö on sekin hallinnollisesti hieman kuuden prosentin sääntöä työläämpi, mutta toisaalta se myös keventää hallinnollista taakkaa, jota sosiaalihuollon ja siihen liittyvän vakituisen asumisen rajanveto aiemmin aiheutti.

Suomi ja Ruotsi eivät siis edes pyri alakohtaiseen osuvuuteen, kun taas Tanska jakaa palautuksen piirissä olevat toimialat moniin eri alatoimialoihin, joille se arvioi piilevän veron osuudet erikseen. Tanskassa käytössä olevat monet eri alakohtaiset palautuskertoimet mahdollistavat suuremman osumatarkkuuden kuin Suomen tai Ruotsin järjestelmät. Toisaalta Tanskassakin useammalle eri alatoimialalle on määritetty sama palautus, ja alatoimialojen palautukset perustuvat kunnan näkökulmasta tehtyihin keskiarvolaskelmiin.

Tarkkuuden kääntöpuolena Tanskan järjestelmä on hallinnollisesti raskain. Laskennallisten palautusten hallinnointi on kytketty tarkkoihin tiliöintiohjeisiin. Vaikka palautus pysyisi samana, käytettäviä tilejä saatetaan muuttaa, mikä edellyttää paljon tietojärjestelmäpäivityksiä ja lisää siten hallinnollista raskautta. Toisaalta keskushallinnon kunnille ja alueille antamalla tiliöintiohjeilla on muitakin funktioita, joten vakiintuneilta osiltaan järjestelmä voi sujua rutiinilla. Palautusjärjestelmän tilintarkastussidonnaisuus viittaa kuitenkin siihen, että järjestelmä ymmärretään virheherkäksi.

Suomen ja Ruotsin palautusjärjestelmien ennakoitavuutta voi pitää hyvänä: korvaustaso on pysynyt vakaana ja palautuslogiikka on sidottu arvonnäkökulman sääntöihin. Ruotsissa poikkeukset pääsäännöstä edellyttävät kuitenkin kunnilta enemmän erittelyjä, mikä edellyttää pelisääntöjen oppimista. Tanskassakin palautuskertoimet ovat pysyneet varsin vakaina, mutta järjestelmän ennakoitavuutta heikentää se, että kunnat ja alueet eivät välttämättä aina ymmärrä, mihin korvaus perustuu. Momsrefusionsordning on hyvin yksityiskohtainen ja tekninen eikä laskennallisen palautuksen looginen yhteys piilevän veron olemassaoloon ilmene sen sanamuodoista riittävän kirkkaasti. Lisäksi ennakoitavuutta heikentää se, että asetusta muokataan vuosittain ja se antaa ministeriölle oikeuden tehdä asetuksen keskeisistä säännöksistä poikkeavia tulkintoja.

6.4 Kuntapalautuksen suhde verolainsäädäntöön

Kuntapalautus ei ole vero vaan julkishallinnon sisäinen rahansiirto, jolla pyritään lieventämään arvonlisäverodirektiivin arvonlisäverottomuussäännösten aiheuttamaa kilpailuneutraalisuushäiriötä. Suomessa kuntapalautus on osa arvonlisäverolakia ja palautusmenettelyssä sovelletaan mahdollisimman pitkälle arvonlisäverolain säännöksiä, minkä ansiosta kahdella varsin tiiviillä säännöksellä pystytään rajaamaan palautus sille tarkoitettuihin tilanteisiin. Kun palautus on osa arvonlisäverolakia, sen soveltaminen kuuluu Verohallinnolle.

Ruotsissa korvauksesta ei säännellä mervärdesskattelagissa. LEMK-laki sitoo korvausjärjestelmän hyvin pitkälle mervärdesskattelagin säännöksiin, mutta laissa tulee ottaa erikseen kantaa esimerkiksi kiinteistöinvestointien vähennysoikeuden ja kuntakorvauksen keskinäiseen suhteeseen. Toimivaltainen viranomainen on Skatteverket, joka huolehtii ohjeistuksesta, hakemusten ja maksujen suorittamisesta ja valvonnasta. LEMK ei kuitenkaan ole verolaki eikä skatteförfarandelag sovellu siihen. Skatteverketillä on oikeus tarkastaa kuntien ja maakäräjien hakemusten oikeellisuutta, mutta se ei voi määrätä sanktioita havaitsemistaan rikkomuksista.

Tanskassa momsligestillingslov ja momsrefusionsordning liittyvät arvonlisäverotukseen, mutta momsligestillingslov ei ole verolaki eikä kuntapalautus kuulu Skatteministerietin tai Skatteforvaltningenin toimialueelle. Asetuksen säätää Økonomi- og Indenrigsministeriet, joka vastaa myös ohjeistuksesta, hakemusten käsittelystä, palautusten maksamisesta ja järjestelmän valvonnasta. Lain lähtökohtana on arvonlisäverotuksesta aiheutuvien kilpailuneutraalisuusongelmien korjaaminen, mutta asetukseen sisältyy myös muihin kuin merværdiafgiftslovin aiheuttamiin ongelmiin perustuvia säännöksiä. Lisäksi jotkut merværdiafgiftslovin määräyksiin liittyvistä säännöksistä ovat irtautuneet merværdiafgiftslovin logiikasta (esim. investointiavustusten täysimääräinen palautus, jos käyttötarkoitus muuttuu tarkastuskauden ollessa kesken).

Suomen ratkaisu kuntapalautuksen sisällyttämisestä arvonlisäverolakiin on sikäli epä-ortodoksinen, että kyseessä ei ole vero, mutta se on kuitenkin luonut edellytykset sille, että järjestelmä seuraa automaattisesti kohderyhmille tutun arvonlisäverotuksen logiikkaa

ja palautusoikeuden peruslogiikka säilyy ilman että säännöksiä täytyy muokata arvonlisäverotussäännösten muuttuessa. Ruotsi pyrkii säilyttämään vastaavan loogisen yhteyden arvonlisäverotukseen, mutta erillislaki edellyttää enemmän päivityksiä. Tanskan järjestelmässä Økonomi- og Indenrigsministeriet pystyy halutessaan poikkeamaan palautusjärjestelmän verotuksellisista peruslähtökohdista. Silloin, kun ministeriö haluaa seurata arvonlisäverotuksen logiikkaa, merværdiafgiftslovin muuttuessa momsrefusionsordningia pitää päivittää.

6.5 Koetut ongelmat, tehdyt muutokset, muutosehdotukset

Sekä Suomessa, Ruotsissa että Tanskassa oli aiemmin käytössä malli, jossa kunnat rahoittivat palautusjärjestelmän yhteisvastuullisesti kuntien yhteisellä rahastolla. Kaikissa kolmessa maassa rahojen kierrätys rahastojen kautta koettiin tarpeettoman byrokraattiseksi tavaksi, joten ne ovat kaikki siirtyneet malliin, jossa kuntapalautukset maksetaan valtion varoista ja ne vähentävät kuntien saamia valtionosuuksia.

Lain soveltamisessa hankalin kysymys sekä Suomessa että Ruotsissa on kuntapalautuksen perusedellytyksen eli toiminnan arvonlisäverottomuuden määrittely, joka taas perustuu arvonlisäverolainsäädäntöön. Itse kuntapalautukseen liittyvä rajanveto-ongelma on koskenut sitä, millaisin kriteerein hankinta katsotaan kunnan tekemäksi tai avustus kunnan antamaksi, ja Ruotsissa oikeus on lain hieman epäonnistuneen sanamuodon vuoksi joutunut ottamaan kantaa siihen, mitä kriteereitä tuen tai avustuksen saajalle asetetaan. Näissä kysymyksissä oikeuden ratkaisut ovat selkiinnyttäneet oikeus-tilaa ilman muutoksia säännösten sanamuotoon.

Suomessa AVL 130a §:n mukaisen laskennallisen palautuksen soveltamisalaa ei ole laajennettu terveyden- ja sairaanhoidon ja sosiaalihuollon ulkopuolelle, mutta Ruotsissa järjestelmää on muutettu toisaalta hallinnollisen yksinkertaisuuden vuoksi ja toisaalta kasvukeskusten muuta maata korkeampien kiinteistökustannusten vuoksi. Tanskassa momsrefusionsordningiin tehdään vuosittain tekstipäivityksiä, joilla täsmennetään ongelmallisiksi tai epäselviksi koettuja kohtia.

Investointien arvonlisäverolainsäädännön kehittyminen on edellyttänyt muutoksia Ruotsin LEMK-lakiin ja Tanskan momsrefusionsordningiin. Kuntapalautus ei ole näissä

maissa arvonlisäverolainsäädäntöön perustuva, vähennykseen rinnastettava palautus¹³⁶, joten vähennysten ja kuntapalautusten keskinäistä riippuvuutta piti täsmentää kuntapalautusta koskevissa laeissa, jotta kunnat eivät pääse enää hyödyntämään samoihin kustannuksiin sekä kuntapalautusta että investointivaiheen vähennysoikeutta.

Svenskt Näringslivin Ruotsin kuntakorvaukseen kohdistama arvostelu perustuu pitkälti samoihin syihin kuin luvussa 3.6 esittelemäni Äärilän ja Kosken Suomen kuntapalautusta koskeva kritiikki. Myös Svenskt Näringslivin mukaan kilpailuvääristymä yrityksen ja kunnan välillä syntyy siitä kuntien ja yksityisten arvonlisäverottoman toiminnan epäsymmetrisestä käsittelystä. Arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavilla yrityksillä ei ole oikeutta arvonlisäveron vähennykseen tai palautukseen, mutta vastaavaa toimintaa harjoittavalla kunnalla tai maakäräjillä on oikeus kuntakorvaukseen. Joissakin tilanteissa yksityinen yritys voi toki päästä välillisesti hyötymään korvauksista, jos kunta ottaa hoitaakseen tarvittavat hankinnat. Mahdollisesti yritysten hyväksi muodossa tai toisessa tuleva korvaus ei kuitenkaan vastaa todellista hankinnasta maksettua arvonlisäveroa. Kaavamainen korvaus suosii yrityksiä, joiden kustannusrakenteessa korostuvat henkilöstökulut, ja haittaa yrityksiä, joiden toimialalla täytyy tehdä isoja investointeja, mikä voi johtaa investointipäätösten lykkäämiseen.¹³⁷ Sekä Äärilä ja Koski että Svenskt Näringsliv toteavat, että verottomia tuotteita tai -palveluja tuottavilta yrityksiltä puuttuva oikeus saada vähennystä/palautusta/korvausta niitä varten tehtyjen hankintojen arvonlisäverosta vääristää kilpailua yritysten välillä. Verosyyt voivat johtaa siihen, että yritykset tuottavat itse sisäisesti sellaisia toiminnassaan tarvitsemiaan palveluja, jotka arvonlisäverollisessa ja vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa olisi kannattavampaa ulkoistaa.¹³⁸

Äärilän ja Kosken mukaan yritysten kannalta optimaalisin ratkaisu olisi arvonlisäverollisia hankintoja koskevan AVL 130 §:n mukaisen palautusoikeuden ulottamisen yksityisille sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen tuottajille. Muina mahdollisina ratkaisuin he näkivät AVL 130a §:n soveltamisalan laajentamisen koskemaan yksityisiä palveluntuottajia tai piilevää arvonlisäveroa vastaavan määrän kompensoimista arvon-

¹³⁷ Svenskt Näringsliv 2014, s. 3.

¹³⁸ Svenskt Näringsliv 2014, s. 3. Äärilä – Koski 2007, s. 1, 6–7.

lisäverojärjestelmän ulkopuolisella järjestelmällä.¹³⁹ Äärilä ja Koski arvioivat - nähdäkseni perustellusti - AVL 130 §:n soveltamisalan laajentamisen yksityisiin palveluntuottajiin arvonlisädirektiivin vastaiseksi. Arvonlisädirektiivin verottomuus-säännösten tarkoitus on arvonlisäveron eliminoiminen arvonlisäverottoman tuotteen tai palvelun myyntihinnasta mutta ei sen tuottamiseen tarvittavista hankinnoista. AVL 130a §:n ulottaminen sellaisenaan yksityisiin palveluntuottajiin taas edellyttäisi vähintäänkin säännösmuutoksen arviointia EU:n valtiontukisäännösten valossa, vaikka muutoksen tarkoituksena olisikin veroneutraalisuuden edistäminen. EU:n nykyinen kuntapalautuksen salliva kantahan perustuu siihen, että kyseessä on julkishallinnon sisäinen rahansiirto. Yrityksiä koskevan laskennallisen palautuksen asianmukaisen tason määrittästä taas vaikeuttaa se, että yrityksillä on usein muutakin kuin arvonlisäverotonta toimintaa. Lisäksi tason määrittäminen kannalta olennaisen tiedon kerääminen yrityksiltä olisi valtiolle haastavampaa kuin tiedon kerääminen kunnilta. Samallakin toimialalla toimivien yritysten kustannusrakenteissa voi lisäksi olla merkittäviäkin eroja, jolloin laskennallisella palautuksella saattaisi olla yhtä lailla kilpailutilannetta vinouttavia vaikutuksia kuin nykyiselläkin, hallinnollisesti kevyemmällä järjestelmällä.

Äärilä ja Koski pitäytyivät ehdotuksissaan Suomen lainsäädännössä. Sen sijaan Svenskt Näringslivin muutosehdotukset liittyivät EU:n arvonlisäverojärjestelmän uudistus-tarpeisiin. He kannattivat mm. täyttää arvonlisäverovelvollisuutta julkisorganisaatioiden yleisen edun mukaiselle toiminnalle eli arvonlisäverodirektiivin 132–134 artikloista luopumista ja 13 artiklan rajaamista vain viranomaistoimintaan, mutta esittivät muitakin vaihtoehtoja, kuten mahdollisuutta hakeutua verottomilla toimialoilla vapaaehtoisesti verovelvolliseksi nollaverokannalla tai hyvin alhaisella verokannalla.¹⁴⁰ Nämä muutos-ehdotukset lisäisivät epäilemättä yksityisten yritysten kannattavuutta, mutta on vaikea kuvitella, että EU todella luopuisi esimerkiksi julkisen sosiaalihuollon tai terveyden- ja sairaanhoitoon verottomuudesta. Useamman alennetun verokannan salliminen edellyttäisi sekin EU:n arvonlisäverodirektiivin muutosta ja vaikuttaisi kielteisesti arvon-lisäverokertymään.

¹³⁹ Äärilä – Koski 2007, s. 1, 6–7.

¹⁴⁰ Svenskt Näringsliv 2014, s. 5–6.

Nykyisiä kuntapalautusjärjestelmiä kohtaan on siis esitetty osin hyvin perusteltua kritiikkiä, mutta on vaikea nähdä, että niille esitetyt vaihtoehdot olisivat oleellisesti parempia. Puutteineenkin kuntapalautusjärjestelmät ovat kilpailuneutraalisuusongelmaa olennaisesti lieventäviä ja yllä esitettyjä vaihtoehtoja hallinnollisesti kevyempiä.

6.6 Kilpailuneutraalisuus SOTE- ja maakuntauudistuksessa

Haasteen Suomen nykyiselle kuntapalautukselle tarjoavat SOTE- ja maakuntauudistukseen suunnitellut kilpailuneutraalisuusratkaisut. Valinnanvapauden piirin kuuluvien maakunnallisten sosiaali- ja terveyspalvelujen yhtiöittämisvelvoite tekisi niiden arvonlisäverokohtelusta identtistä yksityisten palveluntuottajien kanssa ja muissa palveluissa kuntapalautus korvattaisiin valtion talousarviomenettelyn kautta suoraan tulevalla rahoituksella. Tätä kirjoitettaessa yhtiöittämisvelvoite on vastatuulella, mutta valtion suoraa rahoitusta voi perustellusti pitää suoraviivaisimpana keinona kilpailuneutraalisuuden takaamiseksi tilanteessa, jossa valtio vastaa maakuntien rahoituksesta. Suora rahoitus yksinkertaistaisi valtion ja maakuntien välisiä rahansiirtoja verrattuna nykyisiin valtion ja kunnan välisiin rahansiirtoihin. Kuntapalautuksen ulottaminen maakuntiin voi silti tulla Suomessa uudelleen harkittavaksi, jos maakunnat joskus saavat verotusoikeuden, jonka turvin ne ryhtyisivät rahoittamaan SOTE-palveluja.

Jotta valtio kykenee tehokkaasti lievittämään maakunnan tuottamiin SOTE-palveluihin liittyviä neutraalisuusongelmia, sillä tulee kuitenkin olla realistinen käsitys siitä, miten paljon piilevää veroa hankintoihin sisältyy. Tämän varmistamiseksi valtion voi odottaa edellyttävän maakunnilta kustannusten tarkkaa ja yhdenmukaista kirjaamista. Kuntapalautusta vastaava suoran rahoituksen mekanismi voi siis hyvinkin olla maakunnille hallinnollisesti työläs, vaikka palautuksen hakemisprosessi onkin jäämässä pois.

Riippumatta siitä, lievitetäänkö kilpailuneutraalisuutta valtion suoralla tuella vai erillisellä palautusjärjestelmällä, hallinnollisen taakan minimoimiseksi olisi nähdäkseni tarkoituksenmukaista tyytyä mahdollisimman yksinkertaiseen tapaan laskea maakunnille suoritettava korvaus. Tutkimuksen kohteena olleista palautusjärjestelmistä suurimpaan tarkkuuteen pyrkivä, hallinnollisesti työläin Tanskan palautusjärjestelmä rakentuu sekin kuntien tai alueiden näkökulmista tehtyihin keskiarvolaskelmiin, joten sekään ei varmista

kilpailuneutraalisuutta yksittäisissä hankinnoissa. Nähdäkseni hallinnollisesti kevyemmät Suomen ja Ruotsin laaja-alaisemmat korvaukset lievittävät neutraalisuusongelmaa kokonaisuutta tarkasteltaessa nekin riittävän tehokkaasti. Piilevän veron tarkkaa määrää ei tiedä kukaan, joten kaikki korvausmallit ovat joka tapauksessa arvioita.